

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERSITA OSTRAVA**  
**EKONOMICKÁ FAKULTA**

**KATEDRA FINANCÍ**

Analýza a návrh kalkulačného systému spoločnosti United BG, a. s.

Analysis and proposal of calculation system company United BG, a. s.

Študent : Lujza Kľúčková

Vedúci diplomovej práce : Ing. Jarmila Mruzková

Ostrava 2011

## Zadání diplomové práce

Student:

**Bc. Lujza Klůčková**

Studijní program:

N6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor:

6202T010 Finance

Specializace:

00 Finance

Téma:

**Analýza a návrh kalkulačního systému společnosti United BG, a. s.**  
**Analysis and proposal of calculation system company United BG, a. s.**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Význam a vymezení kalkulací
3. Analýza podmínek pro tvorbu kalkulací ve společnosti
4. Návrh kalkulačního systému
5. Implementace navrhovaného řešení na vybraném výkonu
6. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledku diplomové práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KRÁL, B. a kol. *Nákladové účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998. 315 s. ISBN 80-7079-058-X.

KUPKOVIČ M. a kol. *Podnikové hospodářství*. 1. vyd. Bratislava: Sprint vbra, 2003. 452 s. ISBN 80-88848-71-7.

TOMEK G.; VÁVROVÁ V. *Řízení výroby*. 2. rozšíř. a dopln. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2003. 408 s. ISBN 80-7169-955-1.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila Mruzková**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 29.04.2011



  
Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

**Miestoprísažné prehlásenie**

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně“.  
„Přílohy č. 7 a 8, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila“.

V Ostrave 29. apríla 2011

.....

vlastnoručný podpis

## **ABSTRAKT**

Návrh kalkulačného systému spoločnosti United BG, a. s.

Autor: Lujza Kľúčková

Diplomová práca je zameraná na zostavenie návrhu kalkulačného systému spoločnosti United BG, a. s. Obsahuje teoretické vysvetlenie kalkulácií a ich tvorby. Jej súčasťou je rozdelenie nákladových položiek podľa jednotlivých položiek kalkulačného vzorca, zostavenie výslednej kalkulácie skutočných nákladov za rok 2010 a predbežnej prirážkovej kalkulácie na rok 2011.

## **ABSTRAKT**

Analysis and proposal of calculation system company United BG, a. s.

Author: Lujza Kľúčková

The thesis is focused on drawing up the proposal for calculating system of United BG, a. p. Thesis includes calculations and theoretical explanation of their work. It includes breakdown of cost items by item calculation formula, compiling the resulting calculation of actual costs for 2010 and prior rates costing at 2011.

## OBSAH

1	ÚVOD .....	7
2	Význam a vymedzenie kalkulácií.....	8
2.1	Charakteristika a rozdelenie nákladov .....	8
2.1.1	Náklady a základné kategórie ekonomického riadenia podniku .....	9
2.1.2	Členenie nákladov .....	10
2.1.2.1	Druhové členenie nákladov .....	10
2.1.2.2	Účelové členenie nákladov .....	12
2.1.2.3	Členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik .....	14
2.1.2.4	Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania.....	16
2.1.2.5	Členenie nákladov pre rozhodovanie o budúcich variantoch podnikania .....	18
2.2	Kalkulácie .....	18
2.2.1	Predmet kalkulácie, kalkulačná jednica, kalkulované množstvo .....	19
2.2.2	Kalkulačný vzorec.....	19
2.2.2.1	Retrográdny kalkulačný vzorec .....	20
2.2.2.2	Kalkulačný vzorec oddeľujúci fixné a variabilné náklady .....	21
2.2.2.3	Kalkulácia so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov .....	21
2.2.2.4	Dynamická kalkulácia .....	22
2.2.2.5	Kalkulácia relevantných nákladov.....	23
2.3	Kalkulačné techniky .....	23
2.3.1	Kalkulácia delením prostá .....	24
2.3.2	Viacstupňová kalkulácia delením.....	24
2.3.3	Kalkulácia delením s pomerovými číslami .....	24
2.3.4	Kalkulácia prirážková .....	25
2.4	Kalkulačný systém.....	26
2.4.1	Predbežná kalkulácia.....	27
2.4.1.1	Prepočtová kalkulácia.....	27
2.4.1.2	Plánová kalkulácia.....	27
2.4.1.3	Operatívna kalkulácia .....	28

2.4.2	Výsledná kalkulácia .....	28
2.4.3	Kalkulácia ceny .....	28
2.4.4	Kalkulácia cieľových nákladov – TARGET COSTING .....	29
2.5	Kalkulácie úplných a neúplných nákladov .....	29
2.5.1	Kalkulácia úplných nákladov .....	29
2.5.2	Kalkulácia neúplných nákladov .....	30
2.5.2.1	Metóda kalkulácie Direct Costing .....	30
3	Analýza podmienok pre tvorbu kalkulácií spoločnosti .....	32
3.1	Charakteristika spoločnosti United BG, a. s. ....	32
3.2	Predmet podnikania .....	32
3.3	Organizačná a ekonomická štruktúra spoločnosti .....	33
3.4	Charakteristika ekonomickej situácie spoločnosti .....	34
3.4.1	Finančná analýza spoločnosti za obdobie 2006 - 2010 .....	36
3.5	Ukazovatele likvidity .....	37
3.6	Čistý pracovný kapitál .....	38
3.7	Ukazovatele aktivity .....	39
3.8	Ukazovatele rentability .....	41
3.9	Ukazovatele finančnej stability .....	41
3.10	Spôsob vedenia účtovníctva .....	43
3.11	Popis tvorby zákaziek v spoločnosti .....	43
3.12	Súčasný spôsob zostavovania kalkulácií .....	45
3.12.1	Predbežná kalkulácia .....	45
3.12.2	Výsledná kalkulácia .....	45
3.12.3	Zhodnotenie súčasnej tvorby kalkulácie .....	46
4	Návrh kalkulačného systému .....	47
4.1	Výsledná kalkulácia nákladov .....	47
4.1.1	Zaradenie jednotlivých nákladov do položiek kalkulačného vzorca .....	49

4.1.2	Spracovanie výslednej kalkulácie za rok 2010 .....	50
4.2	Zistenie efektívnosti jednotlivých služieb .....	55
4.2.1	Aplikácia kalkulácie metódou Direct Costing .....	56
4.3	Návrh identifikácie jednotlivých zákaziek pre presnejšie zistenie priamych nákladov 58	
4.4	Vytvorenie rozpočtov nákladov podnikových činností na rok 2011 .....	59
4.4.1	Rozpočet výrobnjej, správnej a odbytovej réžie .....	61
4.5	Predbežná plánová kalkulácia na rok 2011 .....	64
4.5.1	Rozvrhnutie výrobnjej réžie podľa celkových priamych nákladov.....	65
4.5.2	Rozvrhnutie správnej réžie podľa priamych miezd.....	66
4.5.3	Rozvrhnutie odbytovej réžie podľa priamych miezd .....	66
4.5.4	Zostavenie predbežnej kalkulácie poskytnutých služieb .....	67
4.5.4.1	Zhodnotenie výsledkov predbežnej kalkulácie.....	68
5	Záver.....	70
	Zoznam použitej literatúry .....	72
	Zoznam použitých skratiek	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Zoznam príloh	

# 1 ÚVOD

Kalkulácie nákladov výkonov patria medzi najdôležitejšie nástroje hodnotového riadenia, prejavujú sa na všetkých úrovniach riadenia – operatívnom, taktickom aj strategickom. Kalkulácie tvoria neoddeliteľnú súčasť manažérskeho účtovníctva i celého účtovného informačného systému podniku, slúžia pre manažment podniku ako dôležitý zdroj ekonomických informácií pre efektívne rozhodovanie a riadenie.

Cieľom diplomovej práce je vytvorenie návrhu kalkulačného systému v spoločnosti United BG, a. s., zaoberajúcej sa poskytovaním služieb poradenstva v vzdelávacích aktivitách. Predmetom riešenia diplomovej práce je analýza súčasného systému zostavovania kalkulácií a následný návrh zavedenia presnejšieho zostavovania predbežných a výsledných kalkulácií v spoločnosti.

Práca je rozdelená na dve časti a to na časť teoretickú a časť aplikačnú. V druhej kapitole je uvedená teoretická podstata nákladov, kalkulácií a kalkulačného systému. Sú popísané princípy členenia nákladov, ďalej teoretické princípy tvorby a členenia kalkulácií a v neposlednom rade sú popísané metódy používané pri tvorbe kalkulácií.

V aplikačnej časti, 3. kapitole, je charakterizovaná spoločnosť United BG, a. s. Cieľom tejto kapitoly je priblíženie predmetu činnosti spoločnosti, jej štruktúry a zamerania. Súčasťou kapitoly je charakteristika súčasnej finančnej situácie spoločnosti na základe finančnej analýzy vykonanej pomocou vybraných pomerových ukazovateľov. V ďalšej časti kapitoly je vykonaná analýza stávajúceho kalkulačného systému v spoločnosti.

Vo 4. kapitole je rozpracovaný návrh na vytvorenie výslednej kalkulácie úplných vlastných nákladov pre základné dva druhy výkonov spoločnosti. Ďalej je aplikovaná kalkúlia metódou Direct Costing pre zistenie minimálnej hranice ceny jednotlivých výkonov. Pre potreby tvorby predbežnej kalkulácie je vytvorený ročný rozpočet nákladov spoločnosti, ktorý je východiskom pre zostavenie predbežnej kalkulácie jednotlivých výkonov. Návrh tvorby kalkulácií je overený spracovaním výslednej kalkulácie za rok 2010 a predbežnej kalkulácie na rok 2011 pre stanovené kalkulačné jednice.



## 2 VÝZNAM A VYMEDZENIE KALKULÁCIÍ

Úspech podnikateľského subjektu v tržnej ekonomike závisí na kvalite vnútropodnikového ekonomického systému riadenia. Jedným z najvýznamnejších prvkov tohto vnútropodnikového systému je oblasť kalkulácií a tvorby cien. Kalkuláciu nákladov môžeme chápať ako základné a nezastupiteľné informácie o vlastných nákladoch na jednotky predmetu činnosti konkrétneho podnikateľského subjektu. Kalkulácia je výpočet nákladov, zisku, ceny, popřípade inej finančnej veličiny na jednu kalkulačnú jednotku výkonu. Výkonom sa rozumie trhovo použiteľný alebo vnútroorganizačný výkon, čiže výrobok, jednotka práce, služba a apod. Kalkulácia má význam pre zobrazenie vzájomného vzťahu vecnej a hodnotovej stránky podnikania alebo zobrazuje vzájomný vzťah medzi naturálne vyjadreným výkonom a jeho finančným ohodnotením. Základné pravidlo, je že každý výdaj by mal mať prínos, z toho dôvodu je dôležité vedieť, čo a v akej finančnej hodnote nám prinesie to, čo vynaložíme. Kalkulácie teda môžeme definovať ako výsledok výpočtu celkových nákladov na kalkulačnú jednicu, činnosť smerovaná k zaisteniu nákladov na konkrétny výkon podniku. Tento výkon musí byť presne stanovený z hľadiska druhu, množstva a akosti a nazývame ho kalkulačkou jednicou.

Kalkulácie sa využívajú najmä pri oceňovaní zásob vlastnej výroby, riadení a kontrole hospodárnosti. Slúžia ako podklad na cenové rozhodovanie. Kalkulácia je vlastne stanovenie nákladov na jednotku produkcie. Z tohto dôvodu je preto nutné si najprv rozdeliť náklady.

### 2.1 Charakteristika a rozdelenie nákladov [2]

Pri tvorbe kalkulácií sa vychádza z pojatia nákladov z pohľadu manažérskeho účtovníctva, kde sa vychádza z charakteristiky nákladov ako hodnotovo vyjadreného, účelného vynaloženia ekonomických zdrojov podnikov, účelovo súvisiaceho s ekonomickou činnosťou. Pre toto vymedzenie sú podstatné nasledujúce rysy :

- účelnosť, ktorá vyjadruje, že nákladom je len také vynaloženie, ktoré je racionálne a primerané výsledku činnosti,
- účelový charakter, hovorí o tom, že zmyslom vynaloženia zdrojov je ich zhodnotenie,
- relatívne tesný vzťah k výkonom tvoriacich predmet činnosti podniku, v tejto súvislosti sa niekedy hovorí o výkonoch ako nositeľovi nákladov.

Vynaložený ekonomický zdroj sa stane nákladom až v okamžiku, kedy tento zdroj „vyčerpá“ svoju užitočnosť (napr. tým, že sa stane súčasťou výrobku, ktorý bol predaný zákazníkovi).

### **2.1.1 Náklady a základné kategórie ekonomického riadenia podniku**

Zo vzťahu medzi vynaloženými nákladmi a získaným ekonomickým prospechom je možné odvodiť dôležité kritéria racionálneho priebehu uskutočňovania konkrétnych výkonov. Týmito kritériami sú: hospodárnosť, ekonomická účinnosť, ekonomická efektívnosť.

**Hospodárnosť** je základným kritériom vyjadrovania racionality pri vynakladaní ekonomických zdrojov. Hospodárnosť vyjadruje priebeh nákladov podniku, pri ktorom sa dosahuje, čo najviac žiaducich výstupov, pri vynaložení, čo najnižších nákladov.

**Ekonomická účinnosť** je výsledkom vynakladania nákladov s dosiahnutím ekonomických prostriedkov, zrovnania nákladov s výnosmi. Ekonomickú účinnosť je možné kvantifikovať pomocou zisku. Zisk môžeme rozdeliť podľa rôznych úrovní rozhodovania na:

- **zisk z hlavnej činnosti** jedná sa o operačný a prevádzkový zisk, ktorý je rozdielom medzi nákladmi a výnosmi z hlavného predmetu činnosti podniku,
- **zisk z bežnej činnosti** zahrňuje prevádzkový zisk upravený o upravený o hospodársky výsledok z finančných a investičných aktivít,
- **mimoriadny zisk** je výsledkom porovnania nákladov a výnosov z náhodných a výnimočných udalostí, ktorých opakovanie je v budúcnosti nepravdepodobné,
- **čistý zisk** zostáva k dispozícii vlastníkom na uspokojenie potrieb a rozvoj podniku,
- **nerozdelený zisk** jedná sa o čistý zisk znížený o vyplatené dividendy vlastníkom. Jedná sa o časť zisku zvyšujúceho podiel vlastníka na celkových aktívach a umožňuje rozvoj podniku.

**Ekonomická efektívnosť** je vrcholovým kritériom racionality vynaložených nákladov. V najširšom slova zmysle vyjadruje schopnosť podniku zhodnotiť zdroje vložené do podnikania. Úroveň zisku je viac viazaná k celkovej úrovni ekonomických zdrojov, ktoré sú viazané v podniku, alebo k vymedzeniu časti vlastného a cudzieho kapitálu.

Vedľa hospodárnosti, efektívnosti, účinnosti podnikateľského procesu je treba formulovať finančnú pozíciu podniku. Medzi základné charakteristiky finančnej situácie patrí: riadenie peňažných tokov, likvidita a solventnosť.

**Cash Flow** sa vymedzuje ako porovnanie príjmov a výdajov v oblasti vnútorného financovania podniku. **Solventnosťou** sa rozumie schopnosť podniku hradiť svoje záväzky, ide o pomer medzi obežným majetkom a krátkodobými záväzkami. **Likvidita** vyjadruje sa ako schopnosť podniku dostať svojim okamžitým záväzkom.

### 2.1.2 Členenie nákladov

Súčasti nákladov sú rôzne zložky, ktoré spolu priamo nesúvisia, vzájomne sa nepodmieňujú ani ich nie je možné spojiť. Líšia sa podľa toho z akých ekonomických zdrojov sú obstarávané, akú plnia funkciu, ako sa prejavujú a ako reagujú na pôsobenie rôznych faktorov. Aby bolo možné sa v nákladoch vyznať a pracovať s nimi, musíme ich klasifikovať do určitých skupín, podľa rôznych hľadísk. Každé hľadisko členenia potom preferuje určitú vlastnosť alebo skupinu vlastností. Tieto skupiny potom majú určitú vypovedaciu schopnosť a význam. Najpoužívanejšie členenie nákladov je podľa:

- druhov vynaložených ekonomických zdrojov – toto sa nazýva druhové členenie nákladov,
- účelu ich vynaloženia – toto sa nazýva účelové členenie nákladov,
- závislosti na zmenách rozsahu alebo objemu výroby,
- potrieb rozhodovania.

Z hľadiska vzťahu k rozhodovacím úlohám managementu ide tieto členenia rozdeliť do dvoch skupín:

- členenie, ktoré má význam pre riadenie podnikateľského procesu, o jeho základných parametroch už bolo rozhodnuté [viď kapitola 1.1.2.1 až 1.1.2.3],
- členenie nákladov pre rozhodovanie o budúcich variantoch podnikania [viď kapitola 1.1.2.4 a 1.1.2.5].

#### 2.1.2.1 Druhové členenie nákladov

Jednotlivé náklady sa podrobnejšie rozčlenenie do homogenných skupín, tzv. nákladových druhov. Druhovým členením nákladov sa vyjadruje členenie nákladov na vstupe. Vstupom sa rozumie buď hranica podniku s jeho okolím alebo hranice vo vnútri podniku medzi jednotlivými podnikovými útvarmi. Podľa nákladových druhov náklady členíme<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> ČECHOVÁ, Alena. *Manažérske účtovníctví*. Brno: Computer Press, 2006. str. 69. ISBN: 80-251-1124-5.

1. náklady predstavujúce spotrebu hmotných statkov, patria sem napr. spotreba materiálu, spotreba energie a pod.,
2. náklady na spotrebu prací a služieb cudzích (externých) subjektov, dopravné, opravy a udržovanie dodávateľských spôsobom, ekonomické, právne služby a pod.,
3. náklady vyjadrujúce vynaloženú živú prácu, tj. náklady na mzdy zamestnancov, sociálne náklady a zdravotné poistenie aj náklady súvisiace s prácou zamestnancov,
4. náklady odpovedajúce opotrebeniu predmetov dlhodobej spotreby,
5. náklady viazané na konkrétne peňažné úhrady , ako sú úroky, poistné a pod.

Avšak nie všetky náklady je možné rozčleniť podľa druhov, tie ktoré podľa nákladových druhov je možné rozčleniť sú náklady externé, interné a jednoduché. **Externé náklady** vstupujú do reprodukčného procesu podniku zvonku, nemôžu vznikáť vnútri výrobného procesu, prejavujú sa v prvotnej podobe jednotlivých druhov, preto sa tiež nazývajú **prvotné**, čo znamená, že sa zobrazujú hneď pri svojom vstupe do podniku, na jeho hraničnej väzby s okolím. Medzi externé náklady sa zaraďuje spotreba nakupovaných prostriedkov (materiálu, energie, polotovary). **Náklady interné** vznikajú spotrebou vnútropodnikových výkonov vyrobených vo vnútri podniku. Medzi interné náklady sa zaraďujú napr. spotreba polotovarov vyrobených v podniku. Tieto náklady, ktoré vznikajú vo vnútri podniku sa prejavujú druhýkrát, sú to náklady vyvolané spotrebou nákladov prvotných, tie sa nazývajú nákladmi **druhotnými**. Z hľadiska možnosti ich podrobnejšieho rozčlenenia v podniku sú prvotné náklady **jednoduché**, pretože z úrovne podnikového riadenia ich nie je možné rozlíšiť na jednoduchšie zložky, z ktorých sa tieto náklady skladajú. Môže to byť napr. spotreba materiálu alebo energie a iné. Naproti tomu druhotné náklady sú **komplexné**, ktoré sú zložené z viacerých prvkov, rôzne kombinované v rámci podniku, podľa toho, kde sú spotrebované. Príkladom komplexných nákladov je spotreba elektriny, vyrobenej vlastnou podnikovou elektrárnou. Tento náklad je možné rozdeliť napr. na nákladové druhy a to: spotrebu uhlia, odpisy strojov, mzdové náklady.

Základným významom druhového členenia nákladov je podanie informácie o celkovej výške peňažných prostriedkov vynaložených na danú aktivitu, o rovnováhe medzi potrebou zdrojov a vonkajším okolím, ktoré je schopné ich poskytnúť.

### 2.1.2.2 Účelové členenie nákladov

Členenie je vyjadrením priameho vzťahu nákladov k účelu ich vynaloženia, to znamená k konkrétnym výkonom, procesom a aktivitám. Takto členené náklady môžu slúžiť ku kontrole hospodárnosti vo vzťahu k procesom, činnostiam. a aktivitám.

Podľa účelového členenia sú náklady rozlišované:

1. podľa vzťahu k procesom, činnostiam a aktivitám:
  - a. technologické náklady,
  - b. náklady na obsluhu a riadenie,
2. podľa spôsobu kontroly hospodárnosti:
  - a. jednicové náklady,
  - b. režijné náklady,
3. podľa vzťahu k výkonom – kalkulačné členenie:
  - a. priame náklady,
  - b. nepriame náklady,
4. podľa jednotlivých miest vzniku nákladov,
5. podľa zodpovednosti za náklady a rozhodovacej právomoci.

**Technologické náklady** sú náklady bezprostredne vyvolané technológiou danej činnosti. Predstavujú náklady na spotrebu materiálu, mzdy pracovníkov uskutočňujúcich danú aktivitu, to sa nazýva jeden technologický celok. Takýchto celkom môže byť v podniku niekoľko. Pri znížení aktivity alebo jej neuskutočnení sa tieto náklady jednoducho nevynaložia.

**Náklady na obsluhu a riadenie** sú náklady, ktoré boli alebo budú vynaložené za účelom vytvorenia, zaistenia a udržiavania podmienok racionálneho priebehu danej činnosti v rámci celého výrobného procesu. Predstavujú náklady spoločné ako napr. náklady na skladovanie materiálu pre výrobné celky, náklady na opravy a udržovanie strojov a zariadení, mzdové náklady riadiacich pracovníkov. Pri zavedení výroby nového výrobku alebo pri obmedzení výroby alebo jej zrušení zostávajú rovnaké, alebo sa menia iba čiastočne.

**Náklady jednicové a režijné** - toto členenie je základným momentom pre určenie konkrétnej nákladovej úlohy. Nákladovú úlohu stanovíme ako príslušnú normu spotreby ekonomických zdrojov vynásobenú buď dopredu stanoveným alebo skutočným počtom vykonaných dielčích výkonov. Tento postup sa spravidla uplatňuje tam, kde technologické náklady súvisia nie len s technologickým procesom ako celkom, ale priamo s jednotkou dielčieho výkonu. Tieto náklady sa nazývajú **jednicové** a sú to napr. náklady na spotrebu

základného materiálu, mzdy výrobných robotníkov. Základným hodnotovým informačným nástrojom riadenia jednicových nákladov je kalkulácia.

**Režijné náklady** sú náklady na obsluhu a riadenie a tiež technologické náklady, ktoré súvisia s technologickým procesom ako celkom, nerastú priamo úmerne s počtom vykonaných výkonov. Nákladová úloha režijných nákladov je obvykle stanovená na základe súhrnných limitov a normatívov platných pre určité časové obdobie, popr. i pre celkový predpokladaný objem výkonov za toto obdobie. Režijné náklady sú vyjadrované v komplexných položkách podľa funkcie k danému procesu a je rozlišovaná:

- **zásobovacia réžia** - predstavovaná nákladmi zásobovacieho útvaru, ktorý zabezpečuje zásobovanie (nákup materiálu). Náklady zásobovacieho strediska sa rozpočítavajú na jednotlivé strediská, ktoré zásobovanie zabezpečuje,
- **výrobná réžia** - predstavovaná nákladmi výrobného útvaru, ktoré sú spoločné pre celý útvar a vytvárajú podmienky pre priebeh výroby a technologického procesu,
- **správna réžia** - predstavovaná nákladmi útvaru, ktorý nevykazuje priame výkony, ale pre správny chod celého podniku je nevyhnutný. Predstavuje náklady napr. na mzdy riadiacich pracovníkov, mzdy pracovníkov ekonomického úseku,
- **odbytová réžia** – predstavovaná nákladmi súvisiacimi s činnosťou odbytového útvaru, tj. obchodníci, balenie, expedícia výrobkov.

**Náklady priame a nepriame** - takéto členenie nákladov sa nazýva kalkulačné členenie nákladov. Priamosť a nepriamosť nákladov je posudzovaná podľa spôsobu ich priradovania k výkonom, aktivitám s ktorými vecne súvisia. „**Přímé náklady tedy jsou: takové náklady, které lze jednoznačně a spolehlivě vyčíslit současně s příslušným výkonem**“ ako tvrdí Čechová (2006, str. 72). Medzi priame náklady sa zaraďujú všetky jednicové, avšak v niektorých prípadoch môžeme medzi priame náklady zaradiť aj náklady režijné, napr. v podniku vyrábajúcom iba jeden výrobok.

„**Nepřímé náklady představují: náklady, které nelze přímo přiřadit určitému výkonu, ale přiřazují se pomocí nepřímých postupů, tj matematickými výpočty**“ podľa Čechovej (2006, str. 73). Nepriame náklady sú teda vynakladané neoddeliteľne na viac aktivít a súvisia s viacerými výkonmi. Ich priradenie k určitej aktivite sa stanovuje pomocou kalkulačných technik.

### 2.1.2.3 Členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik

Náklady v rámci podniku vznikajú v rôznych útvaroch, vďaka tomu ich môžeme sledovať vo vzťahu k týmto útvarom.<sup>2</sup> Vnútropodnikové útvary, ktorým sú náklady do zodpovednosti priradované, sa nazývajú **zodpovednostné strediská**. Stredisko sa charakterizuje ako samostatná časť podniku, ktorá vzniká ako výsledok organizácie, účelového spojenia ľudí, činností a prostriedkov, pomocou ktorého chce management podniku dosiahnuť svojich cieľov. Cieľom takéhoto sledovania je zaistenie vecnej a časovej súvislosti medzi objemom výkonov a potrebným množstvom zdrojov k ich vytvoreniu, optimálne využitie zdrojov a zaistenie optimálnych proporcií medzi jednotlivými útvarmi. Stredisko sa začleňuje do:

- **organizačnej štruktúry podniku**, ktorá vymedzuje funkciu jednotlivých útvarov, mieru ich právomoci a zodpovednosti,
- **ekonomickej štruktúry podniku**, ktorá zobrazuje kooperačné väzby medzi útvarmi a určuje zodpovednosť za skutočný vývoj ovplyvniteľných ekonomických veličín. Podľa toho akú činnosť stredisko zaisťuje a aké hodnotové veličiny ovplyvňuje sa strediska ekonomickej štruktúry členia:
  - podľa charakteru činnosti,
  - podľa ekonomickej zodpovednosti.

**Podľa klasifikácie stredísk podľa charakteru činnosti** sa jedná o obecné členenie útvarov, ktoré sú vhodné pre všetky odbory, napr. výrobné činnosti, obchodné činnosti, banky. Toto členenie je vhodné pri zostavovaní kalkulácií nákladov výkonu, keď sa rozlišuje kalkulácia výrobných a nevýrobných činností.

**Útvary hlavnej činnosti** – výkony sú po dokončení predané na trhu externému zákazníkovi. Týmto útvarmi prechádzajú hlavné výkony a cieľom strediska je prispieť k tvorbe zisku.

**Obslužné, servisné útvary** – svoje výkony odovzdávajú ostatným strediskám. Hlavné výkony týmito strediskami bezprostredne neprechádzajú. Cieľom strediska je znižovanie nákladov v porovnaní s externým zaistením týchto služieb.

**Útvary správy a riadenia** – ich výkony nemožno definovať a merať. Náklady vzniknuté v tomto stredisku sú spoločné pre organizačnú jednotku ako celok. Stredisko patrí

---

<sup>2</sup> KRÁL, Bohumil a kol., Manažérske účtovníctví. Praha: Management Press, 2002. str. 63. ISBN: 80-7261-062-7.

medzi nevýrobné útvary pre potrebu tvorby kalkulácií.

**Špeciálne strediská (nevýrobné)** – predmetom ich činnosti je zaistenie sociálneho programu a služieb pre zamestnancov. Náklady týchto stredísk sú súčasťou tzv. komplexného prepočtu optimalizácie nákladov zamestnancov.

**Podľa klasifikácie stredísk podľa ekonomickej zodpovednosti** sú zodpovednostné strediská súčasťou ekonomickej štruktúry a ich väčšia či menšia zainteresovanosť je orientovaná na hodnotové výsledky. Základné typy zodpovednostných stredísk sa líšia najmä mierou decentralizácie uplatnenou pri ich riadení.

**Nákladovo riadené strediská** – sú najnižším útvarom, za ktorý sa zisťujú náklady z hľadiska zodpovednosti. Strediskám sú stanové rozpočty ovplyvniteľných nákladov, ktoré sa následne porovnávajú so skutočnými nákladmi a hmotná zodpovednosť pracovníkov je viazaná na úsporu skutočných nákladov.

**Ziskové strediská** – pracovníci sú zodpovední za náklady, ale aj výnosy a teda zisk strediska. Zainteresovanosť sa obvykle viaže na dodržanie, prekročenie rozpočtovaného zisku.

**Rentabilné strediská** – pracovníci zodpovedajú za náklady, výnosy a výšku viazaného pracovného kapitálu. Pracovníci ovplyvňujú výšku výrobných a vnútropodnikových zásob.

**Investičné strediská** – vedúci strediska odpovedá za náklady, výnosy, výšku viazaného pracovného kapitálu a obstarávanie investícií. Zainteresovanosť na výšku vložených prostriedkov do investícií môže byť brzdou realizácie investícií, pretože väčšinou po realizácii investície nasleduje obdobie, kedy klesá alebo stagnuje výsledok hospodárenia a dočasne klesá rentabilita vložených prostriedkov.

**Výnosové strediská** – svojou činnosťou ovplyvňujú najmä výšku výnosov z predaja. Útvar z pravidla nemá možnosť určovať ceny výrobkov a služieb a má byť orientovaný na maximalizáciu objemu predaja. Zainteresovanosť pracovníkov je viazaná na rast výnosov z predaja a úsporu ovplyvniteľných režijných nákladov.

**Výdajové strediská** – pracovníci sú zodpovední na výdaje, ktoré prinesú podniku prospech v budúcnosti. Zainteresovanosť pracovníkov je viazaná na dosiahnutie limitu účelovo vymedzených výdavkov a na merateľných dlhodobých efektoch ako dôsledok vynakladania výdajov.



#### 2.1.2.4 Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania<sup>3</sup>

Toto členenie je zamerané na členenia, ktoré sú dôležité pre ekonomické zhodnotenie budúcich variant podnikania. Toto členenie sa orientuje na informácie dôležité pre rozhodovanie. Základom tohto členenia sú dve základné skupiny nákladov:

- **variabilné náklady** – v závislosti na objeme výkonu sa menia, pri zvýšení objemu výkonov sa zvyšujú, pri poklese znižujú, čiže sú na zmene objemu závislé, premenlivé,
- **fixné náklady** – zostávajú nemenné pri zmenách objemu výkonov či využití kapacity, pri poklese či zvýšení objemu výkonov sú konštantné, sú na zmenách objemu výkonov nezávislé.

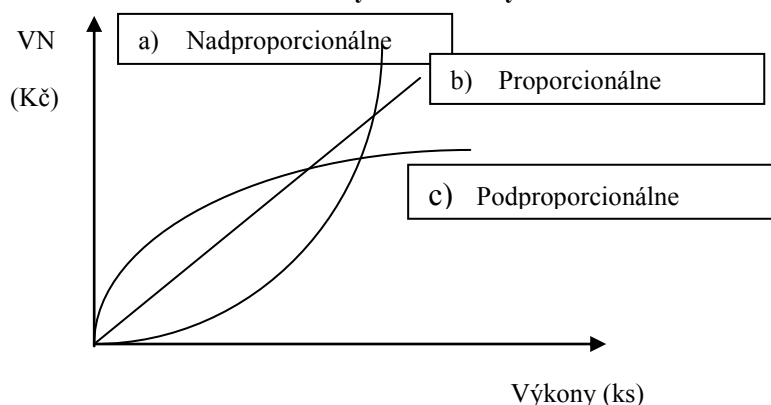
**Variabilné náklady** predstavujú náklady, ktoré je možné ekonomicky deliť a vkladať ich do jednotlivých procesov v takej výške, ktorá odpovedá objemu výkonov v čase, v ktorom sú uskutočňované. Predstavujú náklady ako napr. spotreba materiálu, spotrebovaná služba a pod. V praxi najjednoduchšie kvantifikovateľnú časť variabilných nákladov predstavujú **náklady proporcionálne**, a náklady pripadajúce na jednotku výkonu sú konštantné. Ich objem rastie priamoúmerne s rastom počtu výkonov, napr. spotreba základného materiálu. Pokiaľ náklady rastú pomalšie než objem výkonov a ich priemerný podiel na jednotku produkcie klesá, nazývajú sa tieto náklady **podproporcionálne náklady**, ako napr. náklady na pomocný materiál, doplnkové mzdy. V prípade, že náklady rastú rýchlejšie ako objem výkonov jedná sa o **náklady nadproporcionálne** a ich priemerný podiel na jednotku produkcie rastie, ako napr. rast mzdových nákladov pri zaisťovaní zvýšeného objemu výkonov nadčasovou prácou.

Grafické znázornenie priebehu celkových proporcionálnych, nadproporcionálnych a podproporcionálnych nákladov je uvedené v nasledujúcom grafe.

---

<sup>3</sup> LANG Helmut. *Manažérske účtovníctví teorie a prax*. Praha: C. H. Beck, 2005. str. 46. ISBN: 80-7179-419-8.

**Graf 2.1: Priebeh celkových variabilných nákladov**



Zdroj: vlastné spracovanie

**Fixné náklady** predstavujú náklady, ktoré nie je možné ekonomicky deliť a vkladať do jednotlivých procesov. Predstavujú náklady, ktoré sa nemenia v určitom rozsahu uskutočňovaných výkonov. Charakteristickým fixným nákladom sú napr. odpisy výrobného zariadenia, časová mzda pracovníkov. Ide o tzv. kapacitné náklady, vyvolané potrebou zaistenia podmienok pre efektívny priebeh podnikateľského procesu. Rozlišujeme dve skupiny fixných nákladov:

- **umŕtvené fixné náklady** sú také, ktoré boli podnikom vynaložené v minulosti a ručili účel podnikateľského procesu. Výšku týchto nákladov v priebehu tohto procesu už potom nie je možné ovplyvniť, ako napr. obstaranie budovy či zariadenia v minulosti, a z toho vyplývajúce následné odpisy budovy v súčasnosti.
- **vyhnutelné fixné náklady** tieto náklady tiež vznikajú v dôsledku zaistenia podmienok podnikateľského procesu vrátane kapacitných podmienok. Nie sú však bezprostredne spojené s investičným rozhodnutím. Na rozdiel od umŕtvených fixných nákladov je možné ich pri podstatnom znížení využitia kapacity obmedziť a sú časovo tesnejšie spojené s výdajmi nutnými na ich úhradu, sú to napr. náklady na vykurovanie budovy.

Podľa členenia nákladov vo vzťahu k zmenám objemu výroby sa náklady delia aj na<sup>4</sup>:

- **celkové náklady** – celková výška nákladov vynaložená na určitý objem výkonov,

<sup>4</sup> ČECHOVÁ Alena, Manažérske účtovníctví. Brno: Computer Press, 2006. str. 77. ISBN: 80-251-1124-5.

- **priemerné náklady** – podiel celkových nákladov, ktoré je nutné vynaložiť na jednotku výkonu, a to pri určitom objeme,
- **prírastkové náklady** – náklady vyjadrujúce prírastok celkových nákladov vyvolaný zmenou objemu výkonu v určitom množstve.

#### ***2.1.2.5 Členenie nákladov pre rozhodovanie o budúcich variantoch podnikania***

**Do tohto členenia patria relevantné náklady**, ktoré predstavujú očakávané budúce toky vyvolané realizáciou určitých rozhodnutí. Relevantné náklady sú z hľadiska daného rozhodnutia dôležité, pretože sa pri uskutočňovaní rôznych variant rozhodnutia budú meniť.

**Irelevantné náklady** – nie sú dôležité pre dané rozhodnutia. Zmena varianty neovplyvňuje ich výšku.

**Oportunitné náklady** vznikajú z dôvodu obmedzenosti výrobných zdrojov a pri existencii viacerých alternatív, čiže odborov podnikania. Definujú sa ako náklady určitého rozhodnutia, spočívajúce v prospechu, ktorého sme sa vzdali tým, že sme sa rozhodli pre inú alternatívu.

## **2.2 Kalkulácie [4]**

Kalkulácia je výpočet nákladov, zisku, ceny popri prípade inej finančnej veličiny na konkrétny výkon (výrobok, práca, služba), ktorý je presne vymedzený, čo sa týka druhu, množstva a akosti. Kalkulácia je tiež výsledok výpočtu celkových nákladov na kalkulačnú jednotku a časť informačného systému podniku, ktorú je možné vyčleniť a ktorá je úzko spojená s manažérskym účtovníctvom. Kalkulácia má význam pre zobrazenie vzájomného vzťahu vecnej a hodnotovej stránky podnikania, pretože zobrazuje vzájomný vzťah medzi naturálne vyjadreným výkonom a jeho finančným ohodnotením. Kalkulácia nákladov ako súčasť ekonomického riadenia predstavujú jednotlivé druhy kalkulácií vymedzené z hľadiska ich poslania pri plnení základnej funkcie systému – riadenie hospodárnosti a ekonomickej efektívnosti po línii výrobkov. Vzniká tak kalkulačný systém podniku. Funkčný kalkulačný systém tak obsahuje kalkuláciu predbežnú, výslednú a cenovú kalkuláciu. Kalkulácie sú vytvárané rôznymi metódami, ktoré sú závislé na:

- predmete kalkulácie,
- štruktúre nákladov, ktoré sa zisťujú alebo stanovujú,
- spôsobe priradovania nákladov predmetu kalkulácie.

Metóda kalkulácie je spôsob stanovenia predpokladanej výšky nákladov na určitý výkon podniku alebo následné zistenie skutočných nákladov na určitý výkon podniku.

### **2.2.1 Predmet kalkulácie, kalkulačná jednica, kalkulované množstvo**

**Predmetom kalkulácie** je jeden alebo viac druhov výkonov, pre ktoré sa zostavujú kalkulácie nákladov. **Kalkulačná jednica** vyjadruje určitý výkon, vymedzený druhom, mernou jednotkou, miestom vzniku, na ktorý sa stanovuje, alebo zisťujú vlastné náklady. Kalkulačná jednica, ktorá môže byť:

- taká istá ako jednotka výkonu (napr. jeden písací stôl, jedny šaty, jeden liter vína, jeden kilogram múky...),
- časťou výkonu (napr. vystrihnutie jedných šiat, ušitie jedných šiat...),
- násobok výkonu (napr. tisíc kusov tehál, jedna prepravka piva...).

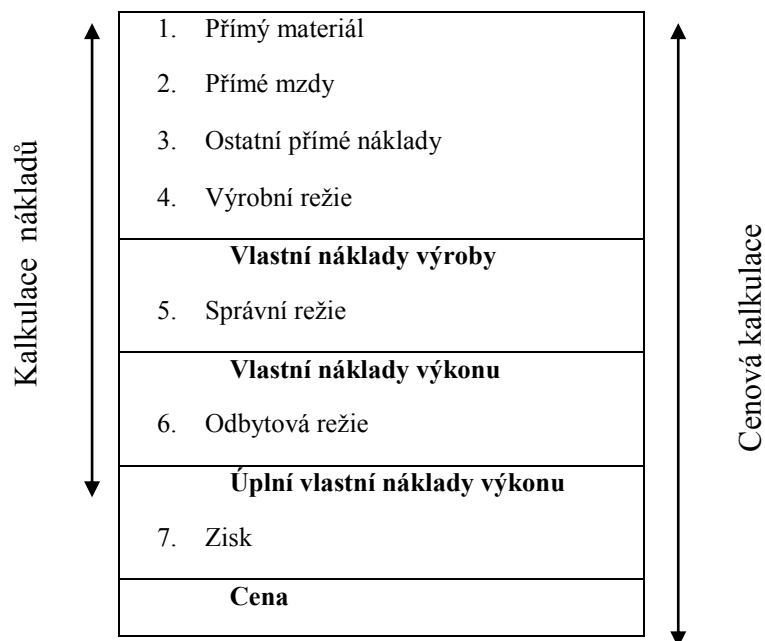
**Kalkulované množstvo** zahrňuje určitý počet kalkulačných jedníc, pre ktoré sa stanovujú alebo zisťujú celkové náklady, napr. počet vyrobených stoličiek alebo predpokladaný počet prejdených kilometrov na určitú zákazku u kalkulácie nákladov prevádzky vozidla. Kalkulácia je tvorená:

- predmetom kalkulácie – kalkulačnou jednicou,
- obsahom kalkulácie – štruktúrou nákladov,
- formou kalkulácie – kalkulačný vzorec.

### **2.2.2 Kalkulačný vzorec**

Štruktúra, v ktorej sa stanovujú a zisťujú náklady výkonov, je vyjadrená v každom podniku individuálne pomocou tzv. kalkulačného vzorca. Kalkulačný vzorec predstavuje systematické zoradenie nákladových položiek v kalkulácií tak, aby bolo možné určiť vlastné náklady kalkulačnej jednice. Kalkulačný vzorec je spojený s jeho tzv. typovou podobou, ktorá bola predmetom úpravy vyhlášky č. 21/90 Sb., o kalkulácií, ktorá bola v roku 1992 zrušená Zákonom o účtovníctve. Tento kalkulačný vzorec alebo jeho modifikácie sú dodnes používané v niektorých spoločnostiach:

**Schéma 2.1: Typový kalkulačný vzorec**



Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2002. str. 183. ISBN: 80-7261-062-7.

Kalkulačný vzorec je využívaný ako informačná základňa pre kontrolu primeranosti zisku predávaných výkonov, hodnotení primeranosti nákladov k danej cene a požadovanej úrovne zisku. Kalkulačný vzorec syntetizuje nákladové položky, ktoré majú rôzny vzťah ku kalkulovaným výkonom, syntetizuje nákladové položky bez zreteľa na ich relevantnosť pri riešení rôznych rozhodovacích úloh a je statickým zobrazením vzťahu nákladov ku kalkulačnej jednotici.

Riešením pre odstránenie obmedzení typového vzorca sú v súčasnosti v praxi používané kalkulačné vzorce charakteristické odlišne vyjadreným vzťahom nákladov výkonu k cene, jednak variantne štruktúrovanými nákladmi výkonu<sup>5</sup>.

### **2.2.2.1 Retrográdny kalkulačný vzorec**

Vzájomný vzťah reálnej kalkulácie nákladov, priemerného zisku a dosiahnutej ceny je skôr rozdielový, ako sa uvádza v tzv. retrográdnej kalkulácii. Retrográdny vzorec vychádza

<sup>5</sup>KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2002. str. 182. ISBN: 80-7261-062-7.

z ceny alebo jej variant a úroveň zisku (resp. inak vyjadreného prínosu výkonu k zisku firmy) vyjadruje ako rozdiel medzi cenou a nákladmi.

**Schéma 2.2: Retrográdny kalkulačný vzorec**

<b>Základní cena výkonu</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dočasné cenové zvýhodnění</li> <li>- Slevy zákazníkům (množstevní, sezónní)</li> </ul>
<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Náklady</li> </ul>
<b>ZISK</b>

Zdroj: BOHUMIL Král a kol., Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2002. str. 183. ISBN: 80-7261-062-7.

### 2.2.2.2 Kalkulačný vzorec oddel'ujúci fixné a variabilné náklady

Táto modifikácia kalkulačného vzorca si všíma najmä štruktúru vykazovaných nákladov, oddelene sa vykazujú náklady ovplyvnené zmenami v objeme výkonov (variabilné) a náklady fixné. Základná podoba tzv. kalkulácie variabilných nákladov je nasledujúca:

**Schéma 2.3: Kalkulačný vzorec oddel'ujúci fixné a variabilné náklady**

<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Variabilní náklady výrobku <ul style="list-style-type: none"> <li>• přímé (jednicové náklady)</li> <li>• variabilní režie...</li> </ul> </li> </ul>
<b>Marže (krycí příspěvek)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek</li> </ul>
<b>Zisk v průměru připadající na výrobek</b>

Zdroj: BOHUMIL Král a kol., Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2002. str. 183. ISBN: 80-7261-062-7.

Myšlienku oddeleného kalkulovania ďalej rozvíjajú tzv. kalkulácia so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov a dynamická kalkulácia. Kalkulácie sú založené na členení nákladov podľa závislosti na objeme výkonov.

### 2.2.2.3 Kalkulácia so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov

Hlavným odlišujúcim rysom tejto kalkulácie je to, že fixné náklady neposudzujeme ako nedeliteľný celok, hlavné rozčlenenie vychádza zo snahy oddeliť fixné náklady alokované na princípe príčinnej súvislosti s ich vznikom. V kalkulácií sa členia hlavne fixné náklady

vyvolané konkrétnym druhom výrobku alebo skupiny výrobkov. Oddelene sa kalkuluje časť fixných nákladov, ktorých vzťah k jednotlivým výkonom je relatívne vzdialený a ktoré sú pričítane na princípoch úhrady alebo priemerovania. V retrográdnej podobe je možné kalkulačný vzorec vyjadriť, napr. týmto spôsobom:

**Schéma 2.4: Kalkulačný vzorec so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov**

<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
- Variabilní náklady výrobku <ul style="list-style-type: none"> <li>• přímé (jednicové náklady)</li> <li>• variabilní režie...</li> </ul>
<b>Marže I</b>
- Fixní výrobové náklady
<b>Marže II</b>
- Fixní náklady skupiny výrobků
<b>Marže III</b>
- Fixní náklady podniku
<b>Zisk (ztráta) v průměru připadající na</b>

Zdroj: BOHUMIL Král a kol., Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2002. str. 185. ISBN: 80-7261-062-7.

#### **2.2.2.4 Dynamická kalkulácia**

Vychádza sa z členenia nákladov na priame a nepriame a z členenia podľa fáze reprodukčného procesu. Tento kalkulačný vzorec odpovedá na otázku ako budú náklady v jednotlivých fázach ovplyvnené zmenami v objeme výkonov. Príklad dynamického kalkulačného vzorca je uvedený na nasledujúcej schéme:

**Schéma 2.5: Dynamický kalkulačný vzorec**

<b>Priame (jednicové) náklady</b>
<b>Ostatní přímé náklady</b> - variabilní
- fixní
<b>PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM</b>
<b>Výrobní režie</b> - variabilní
- fixní
<b>NÁKLADY VÝROBY</b>
<b>Odbytová režie</b> - variabilní
- fixní
<b>NÁKLADY VÝKONU</b>
<b>Správní režie</b>
<b>UPLNÍ NÁKLADY VÝKONU</b>

Zdroj: BOHUMIL Král a kol., Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2002. str. 184. ISBN: 80-7261-062-7.

#### **2.2.2.5 Kalkulácia relevantných nákladov**

V kalkulačnom vzorci relevantných nákladov si je ďalej všímané najmä stupňovitého rozvrstvenia fixných nákladov z hľadiska ich vzťahu k peňažným tokom. Táto kalkulácia má význam vtedy, keď štruktúra fixných nákladov je nesúmerná aj z hľadiska ich nárokov na peňažné výdaje. Je možné ju využiť pri optimalizácii sortimentu na existujúcej kapacite alebo pri úvahách o dolnom limite ceny. Štruktúra kalkulačného vzorca je obdobná ako kalkulácia so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov, rozdiel je v tom, že položky nákladov sú rozdelené podrobnejšie na náklady, ktoré v sledovanom období majú zároveň vplyv na peňažné toky, a ktoré nemajú.

### **2.3 Kalkulačné techniky**

Techniky výpočtu pre priradenie nákladov kalkulačnej jednici sa rozdeľujú sa na dve základné skupiny a to na:

1. kalkuláciu delením, ktorá môže byť prostá, stupňovitá alebo s pomernými číslami,
2. kalkuláciu prirážkovú, ktorá je buď súčtová alebo diferencovaná.

Kalkulačnými technikami sa rozumejú spôsoby používané pre vyčíslenie výšky a štruktúry vlastných nákladov na kalkulačnú jednicu. Jedná sa hlavne o spôsob vyčíslenia



nepriamych nákladov na výkon. O konkrétnom výbere kalkulačnej techniky rozhoduje najmä charakter výrobného procesu a výkonu. Spoločným znakom kalkulačných technik by mala byť snaha o priradovanie čo najväčšej časti nepriamych nákladov na základe čo najužšieho vzťahu medzi výkonmi a nákladmi.

### **2.3.1 Kalkulácia delením prostá**

Pri jednoduchej štruktúre výroby jediného výrobku predstavuje kalkulácia delením jednoduchú a postačujúcu formu stanovenia vlastných nákladov. Princíp spočíva v tom, že sa sčítajú všetky náklady a delia sa počtom vyprodukovaných jednotiek. Výsledok delenia predstavuje vlastné náklady za výrobok.

### **2.3.2 Viacstupňová kalkulácia delením**

Viacstupňová kalkulácia je používaná napr. pri komplexnom výrobnom spôsobe pre každý výrobný stupeň. V takomto prípade sa určia výrobné náklady na kus na každý stupeň a stanoví sa ako základná nákladová hodnota pre ďalší krok spracovania. Tento typ kalkulácie je využívaný v členitom výrobnom procese, tzn. proces prebiehajúci v niekoľkých, na sebe nadväzujúcich stupňoch (fázová, stupňová výroba). Predpokladmi využitia kalkulácie sú napr.: jednotlivé výrobné fázy alebo stupne by mali produkovať rovnorodé výrobky, členenie ekonomickej štruktúry stredísk má by prispôsobené podmienkam technológie výroby, má byť zaistené presné zisťovanie stavu a pohybu vyrábanej produkcie v jednotkách množstva podľa jednotlivých výrobných úsekov.

### **2.3.3 Kalkulácia delením s pomerovými číslami**

Kalkulačná technika je používaná pri zostavovaní kalkulácie výroby nákladovo nerovnakých výrobkov, kde sa pri tom istom technologickom procese vyrába niekoľko výrobkov, ktoré sa líšia určitými parametrami, napr. veľkosťou, tvarom. Jedná sa teda o homogénnu výrobu s viacerými druhmi výkonov, v tomto prípade sa z kalkulačného hľadiska vyskytujú priame aj nepriame náklady. Pokiaľ sa zisťujú priame náklady na kalkulačnú jednicu je dôležité, či sa jedná o predbežnú alebo výslednú kalkuláciu. Pri predbežnej kalkulácií sa používajú normy spotreby (operatívne alebo plánové), ktoré sa ocenia cenou danej nákladovej položky pre daný druh kalkulácie. V prípade výslednej kalkulácie sa zistí skutočná spotreba jednotlivých nákladových druhov priamych nákladov podľa jednotlivých kalkulačných jednic buď z účtovníctva alebo z operatívnej evidencie o výrobe. Spotreba môže byť zistená v peňažných jednotkách alebo v naturálnych jednotkách.

Pri rozvrhovaní nepriamych nákladov sa hľadá pomer nepriamych nákladov medzi kalkulačnými jednotkami, ktorý je vyjadrený pomocou tzv. pomerových čísiel.

#### **2.3.4 Kalkulácia prirážková**

Kalkulácia prirážková sa používa v priemyselných výrobách, kde sa vyrába viac výrobkov, ktoré sú výsledkom rôznorodého technologického postupu. Pretože výrobky sú spracovávané rôznymi postupmi, mení sa aj pomer nákladov medzi výrobkami. Náklady priame sa zisťujú z operatívnych alebo plánových THN a príslušných cien alebo z operatívnej evidencie o výrobe a skutočných cien. Náklady nepriame sa na výrobky rozvrhujú podľa tzv. rozvrhovej základne a pričítanie nepriamych nákladov na kalkulačnú jednotku sa uskutočňuje pomocou režijných prirážok alebo režijných sadzieb. Rozvrhové základne slúžia k určeniu pomeru nepriamych nákladov medzi kalkulačnými jednotkami za určité obdobie zostavovania kalkulácie.

Rozvrhovou základnou má byť taká veličina, ku ktorej sú nepriame náklady v príčinnej súvislosti (napr. nájomné je v príčinnej súvislosti s plochou, pripadajúce na kalkulačnú jednotku). Výše rozvrhovej základne má byť u jednotlivých kalkulovaných výkonov ľahko zistiteľná a kontrolovateľná. Rozvrhová základňa má byť tiež stála, aby zaručovala zrovnateľnosť kalkulácií zostavených v rôznych obdobiach. Pomer medzi základňou a nepriamymi nákladmi má byť čo najstálejší, a tiež má byť dostatočne veľká, aby malá chyba v uvedení jej výšky nespôsobila veľkú chybu v kalkulácií nepriamych nákladov. Druhy rozvrhových základní:

1. **Peňažné rozvrhové základne** sú vyjadrené v hodnotových jednotkách, napr. nákladové veličiny, výnosy. Sú ľahko zistiteľné z noriem, rozpočtov, účtovníctva. Ich výška je však ovplyvnená cenovou úrovňou, ktorá vzhľadom k dynamike cien nepriaznivo môže ovplyvňovať stabilitu rozvrhovej základne a tým aj pomer nákladov medzi výrobkami. Často používanou peňažnou rozvrhovou základnou sú priame mzdy a to najmä pre ich ľahkú zistiteľnosť.
2. **Naturálne rozvrhové základne** sú vyjadrené v naturálnych jednotkách, napr. hmotnosť, dĺžka, ktoré v podstate sú technické popr. technologické parametre jednotlivých výrobkov, s ktorými sú rozvrhované nepriame náklady v príčinnej súvislosti. Zdrojom týchto údajov môžu byť normy spotreby operatívneho alebo plánovaného charakteru. Aby tieto údaje plnili úlohu rozvrhových základní, musí byť zistiteľné na výrobok a súčasne musia byť správne, tzn. kontrolované.

Pri výpočte predbežných kalkulácií do výpočtu vstupujú nepriame náklady zistené z rozpočtu nákladov a plánované kalkulačné množstvá. Pri výpočte výsledných kalkulácií sa rozvrhujú skutočné nepriame náklady, zistené z účtovníctva a používa sa skutočné kalkulované množstvo kalkulačných jedníc, zistené z operatívnej evidencie o výrobe alebo iného informačného systému podniku, kde sú evidované objemy výkonov. V predbežnej kalkulácii by sa mala používať predbežná výška rozvrhovej základne a pri výslednej kalkulácii zase skutočné údaje.

## **2.4 Kalkulačný systém**

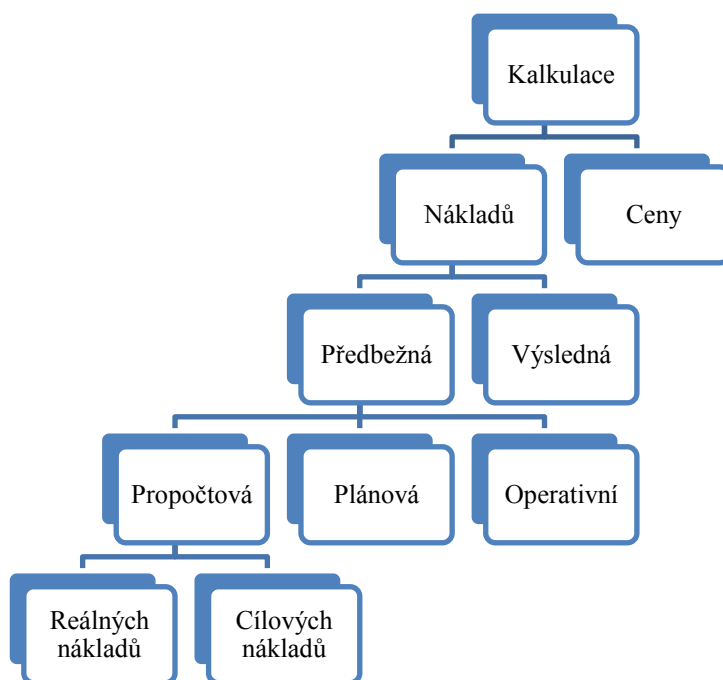
Kalkulácie majú v riadení podniku mnohostranné využitie. Tieto informácie je možné využiť napr. ako:

- informácie k rozhodovaniu o optimálnom zložení sortimentu výroby či výkonu,
- o tom, či niektoré výrobky vyrobíme sami, alebo ich radšej nakúpime,
- zobrazenie vzťahov medzi zodpovednostnými útvarmi,
- nástroj riadenia hospodárnosti variabilných nákladov,
- nástroj oceňovania zásob vlastnej výroby,
- k hodnoteniu rôznych variant cenových návrhov,
- ako veľmi dôležitý podklad pre tvorbu plánov.

Rozmanitosť použitia kalkulácií k rôznym účelom vedie podnik k vytvoreniu kalkulačného systému. Je nutné vytvoriť kombinovaný systém kalkulácií vo vzťahu k účelu, ktoré mu majú slúžiť.

Prvky kalkulačného systému sa líši tým: či zobrazujú plné alebo dielčie náklady, metódami priradovania nákladov jednotke výkonu, dobou zostavenia a časových možnosti využitia. Spoločným znakom je potom, či sú podkladom: strategického rozhodovania, preventívneho a operatívneho riadenia, následného overovania priebehu procesov prebiehajúcich v podniku. Podľa tohto pohľadu môžeme rozdeliť typy kalkulácie (vid'. Schéma 2.6), ktoré tvoria kalkulačný systém na kalkuláciu nákladov a kalkuláciu ceny.

**Schéma 2.6: Kalkulačný systém a jeho členenie z hľadiska vzťahu kalkulácií k časovému horizontu spracovania a využitia**



Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2002. str. 235. ISBN: 80-7261-062-7.

#### **2.4.1 Predbežná kalkulácia**

Zostavuje sa prepočtom čiastočne známych údajov a odhadom údajov neznámych alebo normovaním. Podľa toho rozlišujeme kalkuláciu prepočtovú, plánovú a operatívnu.

##### **2.4.1.1 Prepočtová kalkulácia**

Stanovuje sa u nových alebo inovovaných výrobkov. Vyjadruje predbežne stanovené náklady kalkulačnej jednotice. Úlohou prepočtovej kalkulácie je vytvorenie podkladov pre predbežné posúdenie efektívnosti novo zavádzaného výrobku alebo služby, návrhu jeho ceny alebo tiež efektívnosti zvažovanej investície. Výpočet sa robí pomocou informácií o zrovnateľných výkonoch s tým, že sú upravené podľa odhadu reálnych alebo cieľových nákladov, napr. na spotrebu materiálu.

##### **2.4.1.2 Plánová kalkulácia**

Vyjadruje priemerné náklady, ktorých má byť dosiahnuté u určitého výrobku v plánovanom období. Táto kalkulácia má význam pri plánovaní výkonov, ktoré budú vykonávané dlhšie časové obdobie. Využitie týchto kalkulácií je najmä v tom, že:

- slúžia ako podklad plánovania ekonomických informácií ako sú plány nákladov, výnosov, ziskov; konkretizujú priame ale aj niektoré nepriame náklady vo vzťahu k zmenám, ktoré sú plánované,
- sú významným nástrojom riadenia hospodárnosti výrobkov aj útvarov. Princíp hodnotenia hospodárnosti nabehnutých nákladov spočíva v porovnaní dopredu stanovených nákladov na výrobok (plánová kalkulácia) alebo útvar (tj. plán nákladov útvaru na dané obdobie) so skutočne vynaloženými nákladmi na výrobok (tj. výslednou kalkuláciou) alebo útvar (skutočnými nákladmi za stredisko).

#### **2.4.1.3 Operatívna kalkulácia**

Vyjadruje úroveň dopredu stanovených nákladov kalkulačnej jednotice v konkrétnych technických, technologických a organizačných podmienkach určených technickou prípravou výroby pre zhotovenie výrobku. Zostavuje sa a je platná v okamžiku zmeny podmienok výroby. Využíva sa najmä pri stanovení úloh jednotlivým útvarom a pre kontrolu ich plnenia. Dôležitý je jej vzťah k plánovanej kalkulácii, kde dochádza v priebehu obdobia porovnania operatívnej kalkulácie a plánovanej, zisťuje sa, ako je zaistený ročný plán nákladov.

#### **2.4.2 Výsledná kalkulácia**

Vyjadruje priemerné skutočné náklady kalkulačnej jednotice po jej dokončení za určité obdobie. Výsledné kalkulácie sú predovšetkým nástrojom kontroly hospodárnosti. Vysokú vypovedaciu schopnosť má v podmienkach zákazkového systému výroby s dlhým výrobným cyklom. V podmienkach hromadnej výroby, kedy je konečný spotrebiteľ neznámy sa používa ako nástroj analýzy odchýlok od plánovaných nákladov v jednotlivých útvaroch.

#### **2.4.3 Kalkulácia ceny**

Vyjadruje kalkuláciu predajnej ceny výkonu, obsahuje aj kalkulovaný zisk. Tvorí relatívne samostatnou časť rozhodovacieho procesu a líši sa:

- svojím obsahom (obsahuje predpokladaný zisk),
- celkovým prístupom k jej tvorbe.

Cenová kalkulácia zobrazuje návratnosť nákladov a tvorbu zisku vo forme výnosov. V tržných podmienkach sa výrazne prejavuje vplyv podmienok trhu na cenu, a to sa musí odraziť v cenových rozhodovaniach podniku. Pri stanovení ceny musí podnik vychádzať z maximálnej hranice, ktorú stanoví odberateľ, aby zaistil vlastnú výnosnosť a vytvoriť

kalkuláciu ceny vlastných výkonov, aby tomuto požiadavku vyhovel, ale pri tom zaistil svoje vlastné požiadavky na udržanie a rozvoj podniku. Podľa úplnosti nákladových položiek dovedených na kalkulačnú jednicu rozlišujeme kalkulácie úplných nákladov a kalkulácie neúplných nákladov.

#### **2.4.4 Kalkulácia cieľových nákladov – TARGET COSTING**

V tejto kalkulácii sa vychádza z úrovne tržných cien a stanoveného požadovaného zisku daného výkonu. Určia sa tzv. cieľové náklady, čo sú náklady „uznané trhom“ a sú predstavované maximálnou hranicou nákladov, odvodenou od tržnej skutočnosti, ktoré nemôžu byť prekročené. Cieľové náklady sú porovnávané s aktuálnou výškou nákladov daného výrobcu (predajcu). V prípade, že sú cieľové náklady vyššie ako náklady výrobcu, potom výrobca predajom za tržnú cenu môže dosiahnuť vyššieho zisku ako je zisk kalkulovaný. Pokiaľ sa cieľové náklady rovnajú nákladom výrobcu, potom pri predaji za danú tržnú cenu výrobca dosiahne požadovaného zisku. Ak sú cieľové náklady nižšie ako náklady výrobcu, tak potom výrobca musí hľadať úspory v nákladoch, ak chce tento výkon uviesť na trh.

### **2.5 Kalkulácie úplných a neúplných nákladov**

Do tejto kapitoly je zaradené členenie kalkulácií podľa úplnosti nákladových položiek dovedených na kalkulačnú jednicu. Nie je to iba otázka štruktúry kalkulačného vzorca, ale aj rozdielne možnosti využitia kalkulácií pri kontrole a riadení nákladov a zisku, závislé na type kalkulácie.

#### **2.5.1 Kalkulácia úplných nákladov**

Vyjadruje buď predbežné alebo skutočné úplné vlastné náklady pri danom objeme výkonov. Jednotlivý výkon vyvoláva fixné aj variabilné náklady, to sú vlastne priemerné celkové náklady. Kalkulácia úplných nákladov má statický charakter, tj. výška úplných vlastných nákladov na kalkulačnú jednicu platí iba pre určitý objem výkonov. Zisk na jednotku výkonu v tejto kalkulácii sa nevyvíja lineárne s rastúcim objemom výroby. Kalkuláciu je vhodné využiť pre informácie o štruktúre všetkých nákladov na kalkulačnú jednicu pri určitom objeme výkonu, pre kontrolu a riadenie hospodárnosti podľa výkonu a v rozhodovacích úlohách s dlhodobým účinkom.

## 2.5.2 *Kalkulácia neúplných nákladov*

Kalkuláciou neúplných nákladov sa dovádzajú na kalkulačnú jednicu iba priame alebo nepriame variabilné náklady. Základný princíp spočíva v priradení nákladov, ktoré sú ľahko priraditeľné výkonu. To sú náklady priame alebo variabilne, preto sa tieto kalkulácie nazývajú aj kalkulácie variabilných alebo dielčích nákladov. Filozofia kalkulácie neúplných nákladov spočíva v tom, že výkon vyvoláva iba variabilné náklady, fixné náklady sú považované za nedeliteľný celok a sú výsledkom celkovej činnosti za určité časové obdobie. Pokiaľ jednotlivý výkon nespôsobuje fixné náklady, potom neprináša zisk, ekonomický prínos z predaja výkonov je označovaný ako marža alebo tiež príspevok na úhradu. Vytvorenie zisku závisí na rozsahu predaja a jeho štruktúre. Príspevok na úhradu na jednotku daného výkonu sa stanoví ako rozdiel medzi cenou a priemernými variabilnými nákladmi. Príspevok na úhradu slúži k pokrytiu fixných nákladov a zvyšná časť predstavuje zisk a stáva sa kritériom, či daný výrobok vyrábať alebo nie.

Kalkulácie neúplných nákladov sa líšia podľa rozsahu nákladov priradených kalkulačnej jednici, pokiaľ sú priradené iba priame náklady potom ide o kalkuláciu tzv. hrubého rozpätia. Hrubé rozpätie sa určí ako rozdiel ceny a priamych nákladov výkonu. Objektívnejšie výsledky sú dosahované pri použití kalkulácie Direct Costing, kde kalkulačnej jednici sú priradené priame ale aj nepriame variabilné náklady.

### 2.5.2.1 *Metóda kalkulácie Direct Costing*

Vychádza sa z predpokladu, že fixné náklady zostávajú stále v priebehu krátkej doby, bez ohľadu na objem výroby, zatiaľ čo variabilné náklady sa menia iba v závislosti na objeme výroby. Variabilné náklady a výnosy sú veľmi tesne spojené. Predpoklady aplikácie kalkulácie Direct Costing sú:

- výroba prebieha v podmienkach neúplného využitia výrobných kapacít a vstupné výrobné faktory nie sú nijako obmedzené,
- výrobný program je stály, bez častejších výkyvov a zmien,
- v danom období nesmie prísť k skokovému vývoju fixných nákladov,
- predajné ceny jednotlivých výrobkov sú dané a známe.

Medzi charakteristické znaky metódy Direct Costing patrí, že náklady podniku je nutné rozdeliť na variabilné a fixné. Výrobkom sa priradujú iba variabilné náklady, ktoré zahŕňujú okrem priamych aj variabilné zložky režijných nákladov. Odpočítaním variabilných nákladov od ceny predávaných výkonov sa vypočíta **jednotková výrobková marža**. Marža

predaných výrobkov v príslušnom účtovnom období a od nej odpočítané fixné náklady tvorí jadro zisťovania výsledku hospodárenia. Nedokončená výroba, polotovary a výrobky sa oceňujú iba vo výške na ne pripadajúcich variabilných nákladov. Podľa štruktúry, v akej sú kalkulácií Direct Costing uvedené fixné náklady rozoznávame tzv. jednostupňovú a dvojstupňovú kalkuláciu Direct Costing.

**Schéma 2.7: Jdnostupňová kalkulácia Direct Costing**

<b>CELKOVÉ VÝNOSY</b>
- VARIABILNÉ NÁKLADY
<b>PRÍSPEVOK NA ÚHRADU</b>
- FIXNÉ NÁKLADY
= <b>VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA</b>

Zdroj: vlastné spracovanie.

V jednostupňovej kalkulácii sú vyjadrené fixné náklady vo svojej celkovej hodnote za určité obdobie.

**Schéma 2.8: Viacstupňová kalkulácia Direct Costing**

<b>CELKOVÉ VÝNOSY</b>
- VARIABILNÉ NÁKLADY
<b>PRÍSPEVOK NA ÚHRADU I</b>
- VÝROBKOVÉ FIXNÉ NÁKLADY
<b>PRÍSPEVOK NA ÚHRADU II</b>
- PODNIKOVÉ FIXNÉ NÁKLADY
= <b>VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA</b>

Zdroj: vlastné spracovanie

Vo viacstupňovej kalkulácii sú fixné náklady rozčlenené podľa oblastí, kde tieto náklady vznikajú, alebo môžu byť rozdelené podľa stupňa riadenia. Viacstupňová kalkulácia poskytuje detailnejšie rozčlenenie príspevku na úhradu a informuje, ako jednotlivé stupne riadenia prispievajú k výsledku hospodárenia podniku a ako cena pokrýva fixné náklady jednotlivých stupňov riadenia.



### **3 ANALÝZA PODMIENOK PRE TVORBU KALKULÁCIÍ SPOLOČNOSTI**

#### **3.1 Charakteristika spoločnosti United BG, a. s.**

Diplomová práca je riešená v podmienkach poradensko–vzdelávacej spoločnosť United BG, a. s., ktorá vznikla v roku 2000 so sídlom v Bratislave. Predmetom hlavnej podnikateľskej činnosti je poskytovanie služieb v oblasti systémového manažérstva, marketingu, ekonomiky, účtovníctva, strategického, finančného a personálneho manažmentu, duševného vlastníctva, ako znalecká a patentová kancelária a tiež sú poskytované auditorské služby systémového manažérstva a zabezpečované auditorské služby v oblasti ekonomiky a účtovníctva. V neposlednom rade sú spoločnosťou organizované kurzy, školenia a semináre, z ktorých mnohé sú akreditované Ministerstvom školstva SR.

Spoločnosť je vlastníkom certifikátu systému manažérstva kvality podľa normy STN EN ISO 9001:2009, certifikátu systému manažérstva bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci podľa normy STN OHSAS 18001:2008 a pravdepodobne jediná firma v SR, ktorá vlastní certifikát kvality na poradenskú a znaleckú činnosť.

Spoločnosť vznikla bez upisovania akcií. Akcie sú v zaknihovanej podobe, jedná sa o akcie na meno a všetky akcie sú kmeňové. Celkový počet akcií je 4226 a ich menovitá hodnota je 331,94 EUR (10 000 Sk). V decembri 2007 bolo rozhodnuté o navýšení základného imania spoločnosti a v januári 2008 bolo ZI spoločnosti zápisom v obchodnom registri navýšené na výšku 1 402 775, 012714 EUR (42 260 tis. Sk).

#### **3.2 Predmet podnikania**

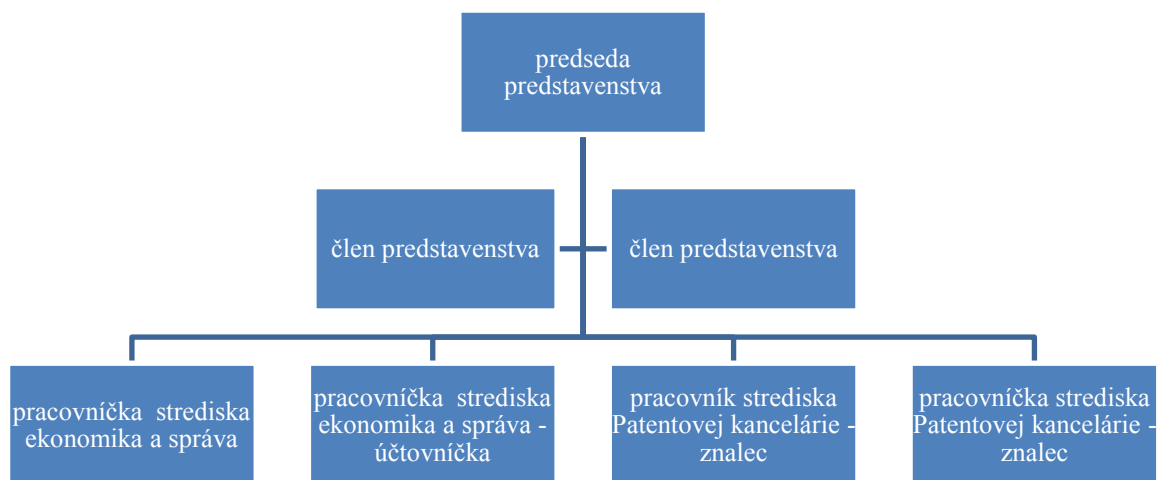
Predmetom podnikania spoločnosti je faktoring a forfating, realizácia finančných operácií v oblasti obchodu a služieb, reklamná činnosť, prieskum trhu, sprostredkovanie obchodu a služieb, kúpa tovaru za účelom jeho ďalšieho predaja, činnosť organizačných, ekonomických a účtovných poradcov, vedenie účtovníctva vydateľská činnosť, to všetko v rozsahu voľnej živnosti. V súčasnosti je konkrétnou náplňou činnosti spoločnosti budovanie manažérskych systémov riadenia (MSR) podľa noriem ISO 9001 (systém riadenia kvality), ISO 14001 (environmentálny systém riadenia), OHSAS 18001 (systém riadenia BOZP), VDA 6.1., QS 9000 a ISO/TS 16949, vzdelávanie manažérov MSR v kurzoch akreditovaných Ministerstvom školstva Slovenskej republiky – podľa noriem ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001, VDA 6.1, QS 9000, ISO/TS 16949, vzdelávanie interných audítorov MSR v kurzoch

akreditovaných MŠ SR – podľa noriem ISO 90001, ISO 140001, VDA 6.1, QS 9000, ISO/TS 16949, optimalizácia systémov a procesov, optimalizácia podnikových štruktúr, optimalizácia nákladov, reštrukturalizácia podnikov, zvyšovanie výkonnosti podnikov, vypracovanie Registratúrneho poriadku v súlade so zákonom č. 395/2002 Z.z., Vyhláškou MV SR č. 628/2002 Z.z. a požiadavkami MSR, vzdelávanie archivárov a správcov registratúry v súlade so zákonom č. 395/2002 Z.z., Vyhláškou MV SR č. 628/2002 Z.z. a požiadavkami MSR, spracovanie bezpečnostného projektu ochrany osobných údajov v súlade so zákonom č. 428/2002 Z.z., ekonomické a finančné poradenstvo, finančný manažment, vzdelávanie finančných manažérov v kurzoch akreditovaných MŠ SR, vzdelávanie obchodných manažérov v kurzoch akreditovaných MŠ SR, vypracovanie politiky a metodiky riadenia a ochrany duševného vlastníctva, účtovné audity. Stratégiou spoločnosti je ponúkať široký sortiment vysokokvalitných produktov.

### 3.3 Organizačná a ekonomická štruktúra spoločnosti

Akciová spoločnosť bola založená bez výzvy na upisovanie akcií, zakladateľskou zmluvou a rozhodnutím zakladateľov osvedčeným do notárskej zápisnice č. Nz 9/2000 dňa 17.1.2000, v zmysle §§ 56-75 a § 154 a nasl. Zák. č. 513/91 Zb. v znení neskorších predpisov. Štatutárnym orgánom spoločnosti je predstavenstvo. Spoločnosť v súčasnosti zamestnáva 7 pracovníkov a tiež využíva služby niekoľkých externých pracovníkov.

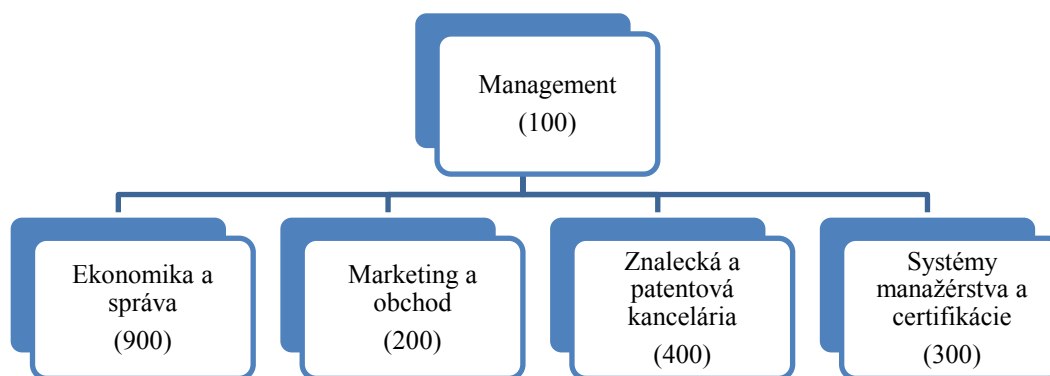
**Schéma 3.1: Organizačná štruktúra spoločnosti**



Zdroj: vlastné spracovanie

Ekonomická štruktúra spoločnosti je rozdelená na oborové strediská. V spoločnosti sú zriadené strediská: management, marketing, znalecká a patentová kancelária, ekonomika a správa a systémy manažérstva a certifikácie. V minulosti boli zriadené a fungovali aj iné strediská, ich hospodárenie však bolo zlúčené s inými strediskami, a preto sa v tejto práci budeme venovať iba súčasnými aktívnymi strediskami.

**Schéma 3.2: Strediská ekonomickej štruktúry spoločnosti**



Zdroj: vlastné spracovanie

Náplňou činnosti strediska Management je vedenie a riadenie spoločnosti. Náklady vznikajúce v tomto stredisku súvisia s celkovou činnosťou managementu, sú to náklady ako napr.: náklady na PHM, zmluvné pokuty, náklady na reprezentáciu spoločnosti. Výnosy pripadajúce na toto stredisko predstavujú percentuálny výnos s tržieb za uzatvorené zmluvy, na ktorých sa podieľal management spoločnosti. Stredisku systémy manažérstva plynú výnosy so všetkých zmlúv týkajúcich sa zavádzania systémov manažérstva a certifikácií. Náklady stredisku vznikajú vo forme odmien poradcov, cestovného, stravného poradcov. Náklady znaleckej a patentovej kancelárie predstavujú odmeny znalcom, poštovné súvisiace s korešpondenciou z úradmi a všetky náklady súvisiace s patentmi, registráciu ochranných známk a pod. Výnosy predstavujú výnosy zo zmlúv uzatvorených na ochranné známky, znalecké posudky. Stredisku Marketing vznikajú náklady na reklamu v časopisoch, web stránky. Náklady strediska Ekonomika a správa súvisia s prevádzkou kancelárskych priestorov, kancelárske potreby, poštovné, mzda ekonómky a asistentky.

### 3.4 Charakteristika ekonomickej situácie spoločnosti

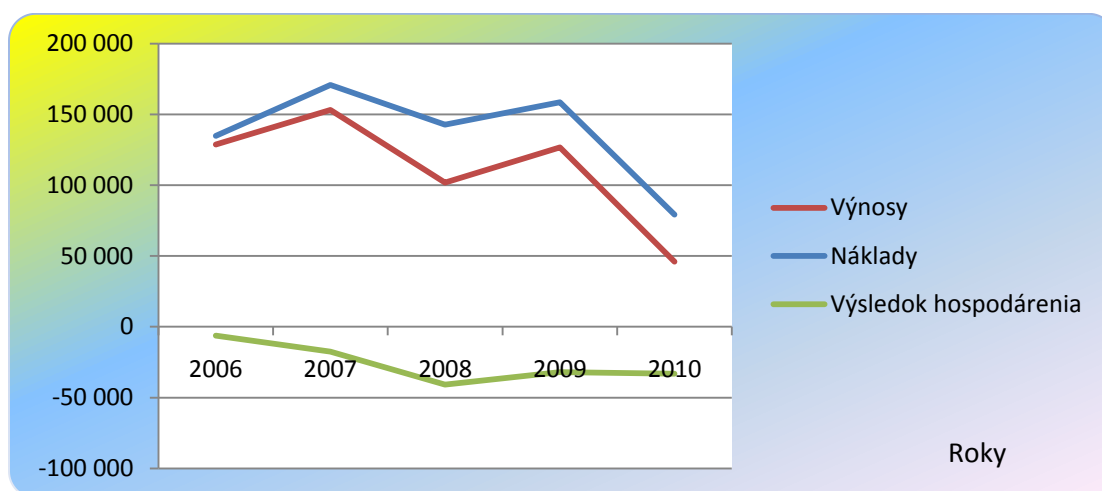
V súčasnosti finančná kríza ovplyvňuje hospodárstvo celej zeme, hospodárenie jednotlivých podnikov aj hospodárenie spoločnosti. V rámci všeobecnej globalizácie kríza postihuje nie len štáty, v ktorých vznikla, ale tiež ekonomiky ostatných štátov. Tento jav je

spôsobený vysokým prepojením ekonomík. Finančná kríza postihla aj spoločnosť United BG, a. s., ktorá smeruje svoju činnosť do poradenskej a vzdelávacej činnosti. Počas finančnej krízy, došlo k značnému prepúšťaniu zamestnancov o spoločnosti, ale aj v celej slovenskej ekonomike. Všetky spoločnosti sa snažili šetriť náklady, kde to len šlo a náklady na poradenstvo a vzdelávanie v tomto období boli až druhoradé. Aj z tohto dôvodu sa finančná kríza vo veľkej miere prejavila na ekonomických výsledkoch spoločnosti. V súčasnosti sa však situácia stabilizuje a pomaly začína dochádzať k zlepšovaniu ako ekonomických výsledkov jednotlivých spoločností, tak celkovej slovenskej ekonomiky. Dopady finančnej krízy môžeme vidieť aj podľa vývoja tržieb (viď Tabuľka 3.1 a Graf 3.1) za posledné roky.

**Tabuľka 3.1: Vývoj výnosov, nákladov, výsledku hospodárenia za roky 2006-2010 (v €)**

Roky	2006	2007	2008	2009	2010
Výnosy	128 624	153 190	101 751	126 589	46 004
Náklady	134 732	170 650	142 611	158 581	79 220
Výsledok hospodárenia	-6 108	-17 559	-40 860	-31 992	-33 216

**Graf 3.1: Vývoj nákladov, výnosov, výsledku hospodárenia za roky 2005-2009**



Z uvedenej tabuľky aj grafu je zrejmé zníženie tržieb v roku 2007 a 2008 kedy naplno prepukla finančná kríza a jej dopady na vývoj tržieb sú viditeľné. V roku 2009 sa tržby začínajú opäť mierne zvyšovať. Spoločnosť však má príliš vysoké náklady, a z toho dôvodu je výsledok hospodárenia záporný. Jedným z dôvodov vysokých nákladov spoločnosti je, že v posledných rokoch realizovala viaceré investičné projekty. Jeden z nich sa ukázal v priebehu roka 2010 ako stratová investícia, z toho dôvodu je aj viditeľný výrazný pokles výnosov, a však tieto už nie sú spôsobené finančnou krízou, ale zlým investičným rozhodnutím spoločnosti. Ďalšie projekty sú ešte v realizácii a je otázkou budúcnosti, či

spoločnosti prinesú očakávaný prínos.

Vývoj nákladov v spoločnosti možno sledovať aj podľa jednotlivých zodpovednostných stredísk. Ako už bolo vyššie spomenuté hospodárenie spoločnosti sa delí do piatich stredísk: 100 – management, 200 – marketing, 300 – systémy manažérstva a certifikácie 400 – znalci, patentová kancelária, 900 – ekonomika a správa. Vývoj nákladov za jednotlivé strediská za jednotlivé roky je uvedený v Tabuľka 3.2. V prílohe č. 1 je vývoj týchto veličín znázornený graficky. Vývoj nákladov za jednotlivé strediská v roku 2006 nie je k dispozícii, z dôvodu, že v tomto roku ešte hospodárenie spoločnosti nebolo rozdelené podľa jednotlivých stredísk.

**Tabuľka 3.2: Vývoj nákladov za jednotlivé strediská za roky 2007-2010 (v €)**

Roky	2007	2008	2009	2010
<b>Stredisko 100</b>				
Náklady	39 786,26	79 561,14	63 790,00	40 384,03
<b>Stredisko 200</b>				
Náklady	27 657,35	20 879,30	39 273,01	10 210,82
<b>Stredisko 300</b>				
Náklady	35 177,86	17 729,00	16 407,37	8 416,28
<b>Stredisko 400</b>				
Náklady	21 015,47	8 312,22	15 176,74	4 737,72
<b>Stredisko 900</b>				
Náklady	48 468,63	16 128,97	23 934,24	15 470,38

Stredisko 300 - Systémové manažérstvo a certifikácie obsahuje hlavnú činnosť spoločnosti. Náklady tohto strediska vznikajú v súvislosti s hlavnou činnosťou spoločnosti a predstavujú náklady napr. na mzdy pracovníkov zavádzajúcich certifikáciu a náklady spojené s poplatkami certifikačným spoločnostiam. Strediska 100 – Management a 900 – Ekonomika a správa sú strediskami stratovými, z toho dôvodu, že na tieto strediská sú účtované náklady spojené so správou a riadením, náklady spojené so vzdelávacou činnosťou spoločnosti, vedením účtovníctva a iné. Náklady strediska 200 – Marketing a obchod predstavujú náklady vynaložené na reklamu, inzerciu v časopisoch, náklady na správu webovej stránky, propagáciu spoločnosti a iné.

### **3.4.1 Finančná analýza spoločnosti za obdobie 2006 - 2010**

Najrýchlejšou a najúčinnnejšou metódou posúdenia finančnej situácie je finančná analýza. Je to súbor metód, ktoré umožňujú určovať relatívne postavenie firmy v spoločnosti a pomocou súboru indikátorov vykonať jej hodnotenie voči ostatným organizáciám, preto

bola finančná analýza využitá k analýze súčasných podmienok v spoločnosti. Ako vstupné údaje k finančnej analýze boli využité súvahy z rokov 2006 až 2010, a tiež výkazy ziskov a strát za roky 2006 až 2010 (viď Príloha č. 1 a Príloha č. 2). V rámci finančnej analýzy sú skúmané ukazovatele likvidity, konkrétne ukazovateľ bežnej, pohotovostnej a celkovej likvidity, ktoré vypovedajú o platobnej schopnosti spoločnosti. Informujú nás o schopnosti spoločnosti hradiť krátkodobé záväzky pomocou likvidných prostriedkov. Z rozdielových ukazovateľov je skúmaný ukazovateľ čistého pracovného kapitálu. V rámci ukazovateľov aktivity sú skúmané ukazovatele ako napr.: doba obratu zásob, doba obratu záväzkov, krátkodobých pohľadávok, aktív a obrat aktív. Z týchto ukazovateľov sa ľahko dozvieme ako efektívne firma vynakladá svoje finančné prostriedky alebo akú má vyjednávaciu silu voči dodávateľom. Medzi najsledovanejšie ukazovatele patria ukazovatele rentability, kde je konkrétne skúmaná rentabilita aktív, vlastného a celkového kapitálu a rentabilita tržieb. Ukazovatele rentability komplexne informujú o úspešnosti podnikateľskej činnosti. Sledovanými ukazovateľmi finančnej stability sú ukazovatele: úverová zadlženosť, celková zadlženosť, zadlženie vlastného kapitálu, úroveň samofinancovania a finančná páka.

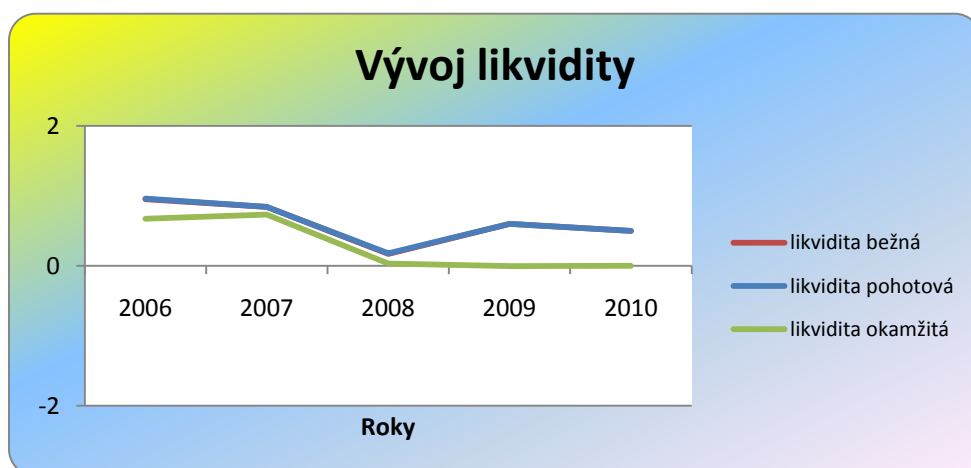
### 3.5 Ukazovatele likvidity

Vypovedacia schopnosť ukazovateľov a vzťahy pre výpočet zvolených ukazovateľov sú uvedené v prílohe č. 2. V nasledujúcich tabuľkách č. 3.3 až 3.7 je vždy v poslednom stĺpci tabuľky uvedený odkaz na číslo vzorca použitého pre výpočet ukazovateľa uvedeného v prílohe č. 2. V nasledujúcej tabuľke a grafe možno vidieť vývoj ukazovateľov likvidity za roky 2006 až 2010.

**Tabuľka 3.3: Vývoj ukazovateľov likvidity za roky 2006-2010**

Roky	2006	2007	2008	2009	2010	vzorec z prílohy č. 4
likvidita bežná	0,95	0,84	0,17	0,6	0,5	(1)
likvidita pohotová	0,96	0,84	0,18	0,6	0,5	(2)
likvidita okamžitá	0,67	0,73	0,03	-0,003	0,002	(3)

Graf 3.2: Vývoj ukazovateľov likvidity



Ukazovateľ bežnej likvidity by sa mal pohybovať v intervale 1,6 – 2,5. Ukazovateľ pohotovej likvidity by mal dosahovať hodnotu 1 – 1,5. Ako môžeme vidieť spoločnosť sa k tejto hodnote nepribližuje ani v jednom roku. Keďže hodnoty týchto ukazovateľov sú nízke, znamená to, že spoločnosť nie je schopná svojimi obežnými aktívami pokryť svoje záväzky. V grafe možno vidieť, hodnota ukazovateľov bežnej a pohotovej likvidity je rovnaká, a to z dôvodu, že spoločnosť nevytvára zásoby vo väčšom množstve. Hodnota ukazovateľa okamžitej likvidity by sa mal pohybovať v rozmedzí od 0,5 do 0,7. V tomto prípade spoločnosť sa k odporúčaným hodnotám približuje v rokoch 2006 až 2008, čiže môžeme povedať, že spoločnosť v týchto rokoch bola schopná kryť svoje záväzky svojim finančným majetkom. V súčasnosti môžeme povedať, že spoločnosť má problémy s likviditou 1. 2. a 3.-tieho stupňa. Možno konštatovať, že spoločnosť má prvotnú aj druhotnú platobnú neschopnosť. Prvotná platobná neschopnosť znamená, že spoločnosť má viac záväzkov ako pohľadávok a druhotná, t.j. nemôže splácať záväzky, pretože máme priveľa nesplatených pohľadávok.

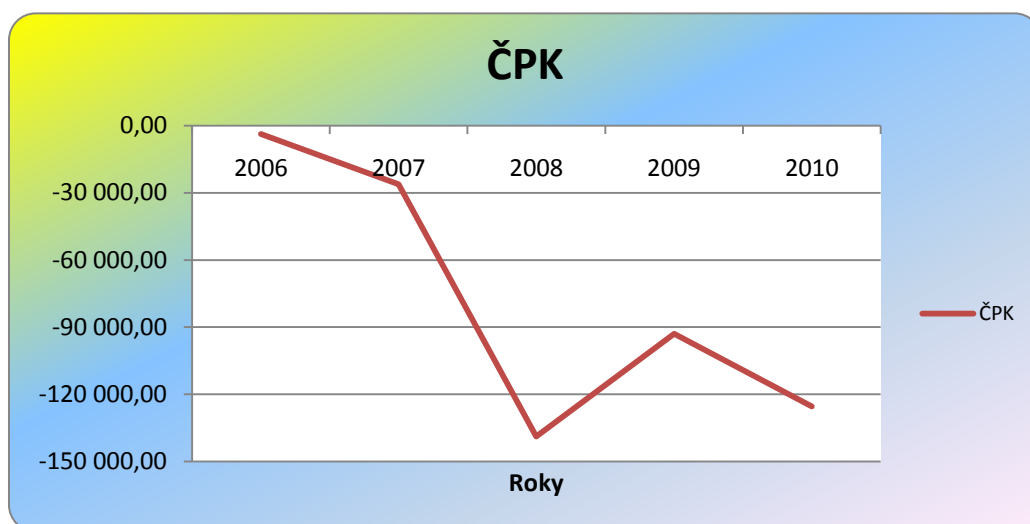
### 3.6 Čistý pracovný kapitál

Čistý pracovný kapitál je tá časť majetku spoločnosti, ktorá sa v priebehu roka premení na peňažné prostriedky. Táto časť môže byť po splatení krátkodobých záväzkov použitá na investovanie. Vývoj čistého pracovného kapitálu za jednotlivé roky 2006 – 2010 je vidieť v Tabuľka 3.4 a Graf 3.3.

Tabuľka 3.4: Vývoj čistého pracovného kapitálu ( € )

Roky	2006	2007	2008	2009	2010	vzorec z prílohy č. 4
ČPK	-3 766,05	-26 263,30	-138 741,00	-92 953,00	-125 378,00	(4)

Graf 3.3: Vývoj čistého pracovného kapitálu (v €)



Z uvedeného vyplýva, že hodnota čistého pracovného kapitálu počas rokov prudko klesla, čo pre spoločnosť znamená, že nemá žiadny majetok na speňaženie a následné zabezpečenie plynulej prevádzky.

### 3.7 Ukazovatele aktivity

Vyjadrujú a kvantifikujú ako efektívne podnik hospodári so svojimi aktivitami. Túto stránku umožňujú sledovať ukazovatele vyjadrujúce obratovosť, resp. viazanosť aktív. Spravidla sa používajú ukazovatele zamerané na rozhodujúce položky aktív. Tabuľka č. 3.5 a graf 3.4 je vidieť vývoj ukazovateľov aktivity za roky 2006 – 2010.

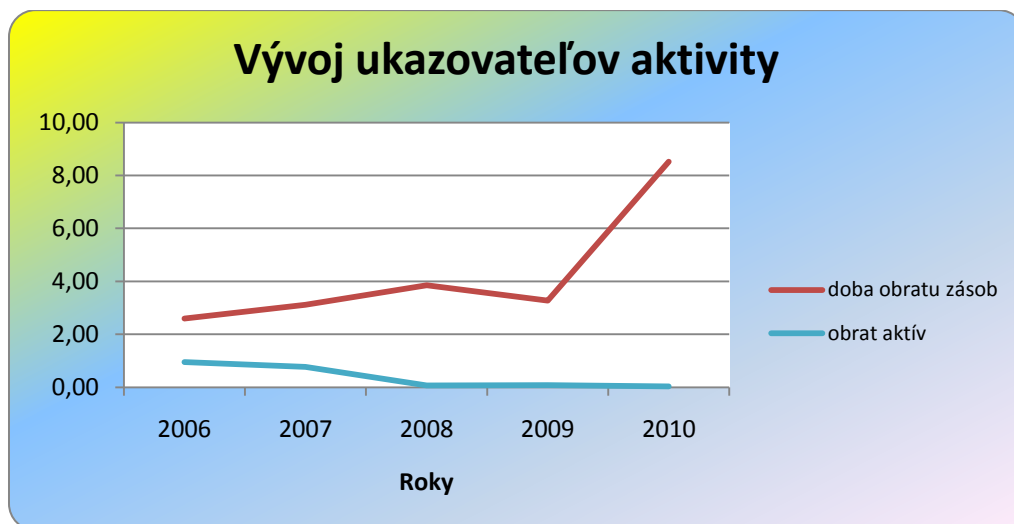
Tabuľka 3.5: Vývoj ukazovateľov aktivity za roky 2006 - 2010

Roky	2006	2007	2008	2009	2010	merná jednotka	vzorec z prílohy č. 4
doba obratu zásob	2,60	3,12	3,85	3,27	8,52	deň	(5)
doba splácania záväzkov	368,60	519,13	374,30	760,31	2 179,03	deň	(6)
doba obratu kr. pohľadávok	94,86	57,89	84,67	418,78	1 036,46	deň	(7)
doba obratu aktív	376,35	469,91	5 037,24	4 621,87	11 979,81	deň	(8)
obrat aktív	0,96	0,77	0,07	0,08	0,03	počet	(9)

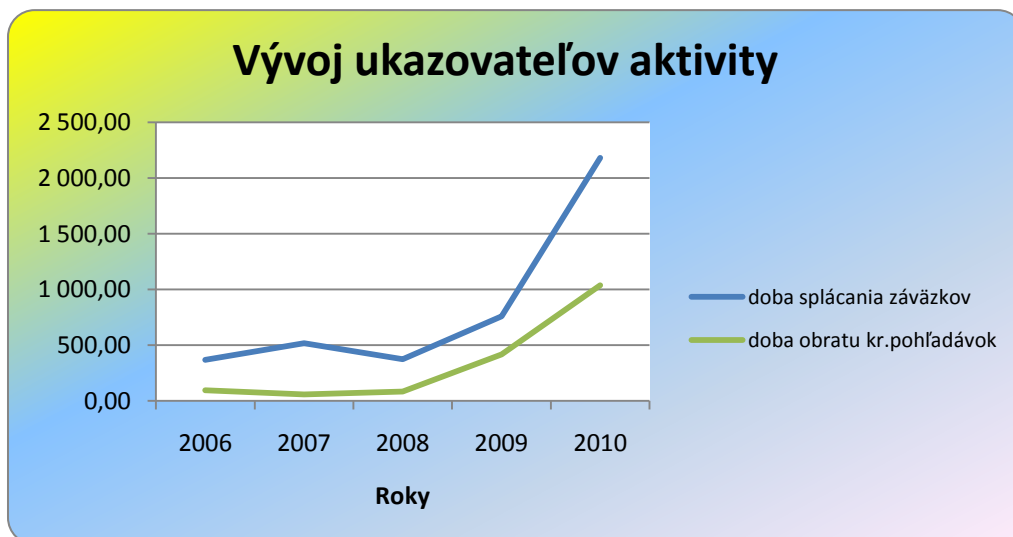


Vývoj ukazovateľov aktivity je zobrazený v dvoch grafoch, pre lepšie znázornenie vývoja v rokoch 2006 až 2010. Keby boli všetky ukazovatele znázornené v jednom grafe tak vývoj ukazovateľov doby splácania záväzkov, pohľadávok a doba obratu aktív majú podobný vývoj a ich línie v grafe skoro splývajú.

Graf 3.4: Vývoj ukazovateľov aktivity



Graf 3.5: Vývoj ukazovateľov aktivity



Z hodnôt ukazovateľov aktivity môžeme povedať, že spoločnosť veľmi dlhú dobu čaká na splatenie svojich pohľadávok a tak isto svoje záväzky uhrádza s výrazným oneskorením. Taktiež doba obratu aktív je veľmi vysoká a aktíva sa do roka neobráti približne ani jedenkrát.

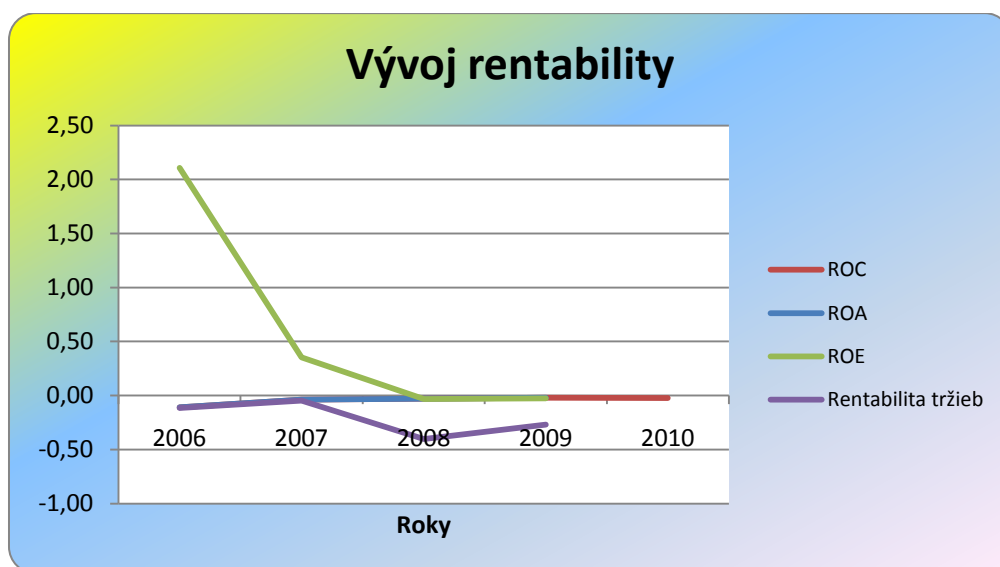
### 3.8 Ukazovatele rentability

Ukazovatele rentability vyjadrujú výnosnosť podnikového úsilia. Do ich úrovne a vývoja sa premieta úroveň a vývoj likvidity, aktivity i zadlženosti a ukazovatele rentability ich tak zhŕňajú. Vývoj ukazovateľov rentability je zachytený v nasledujúcej Tabuľka 3.7 a Graf 3.6.

Tabuľka 3.6: Vývoj ukazovateľov rentability za roky 2006 - 2010

Roky	2006	2007	2008	2009	2010	vzorec z prílohy č. 4
ROC	-0,11	-0,04	-0,03	-0,02	-0,02	(11)
ROA	-0,11	-0,04	-0,03	-0,02	-0,02	(10)
ROE	2,11	0,35	-0,03	-0,03	-0,03	(12)
Rentabilita tržieb	-0,12	-0,05	-0,40	-0,27	-0,73	(13)

Graf 3.6: Vývoj ukazovateľov rentability



Ukazovatele rentability sú záporné, pretože aj zisk vo všetkých rokoch vyšiel záporný. Z vypočítaných hodnôt ukazovateľov vyplýva, že spoločnosť má problémy s rentabilitou, čiže so zhodnocovaním vlastníckmi vloženého kapitálu.

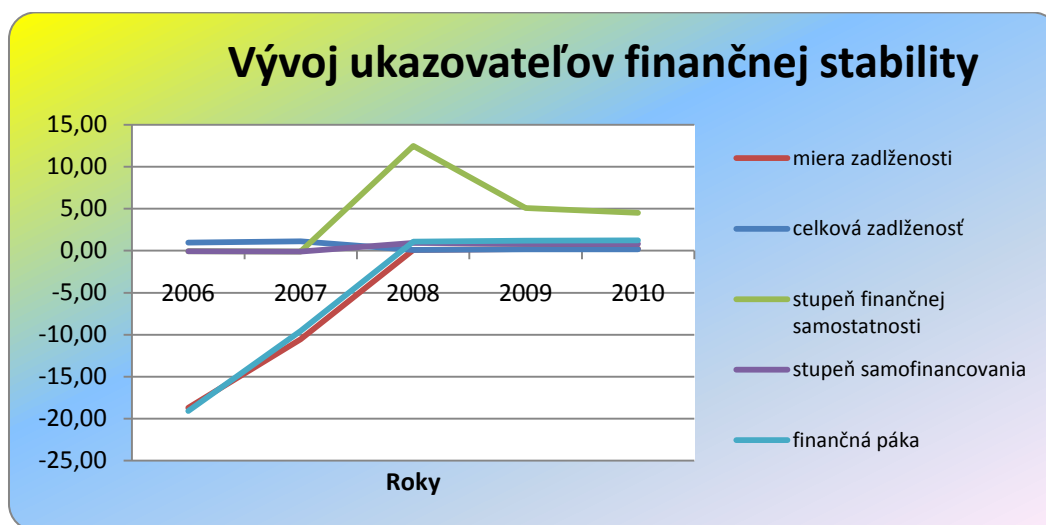
### 3.9 Ukazovatele finančnej stability

Ukazovatele zadlženosti vyjadrujú a kvantifikujú rozsah použitia cudzieho kapitálu na financovanie majetku podniku. Zadlženosť nielen ovplyvňuje rentabilitu imania, ale najmä ovplyvňuje likviditu a znižuje zisk z podnikania. Vývoj ukazovateľov finančnej stability za jednotlivé roky 2006 až 2010 vid' Tabuľka 3.7 a vid' Graf 3.7.

Tabuľka 3.7: Vývoj ukazovateľov finančnej stability

Roky	2006	2007	2008	2009	2010	vzorec z prílohy č. 4
miera zadlženosti	-18,69	-10,55	0,08	0,20	0,22	(17)
celková zadlženosť	0,98	1,10	0,07	0,16	0,18	(14)
stupeň finančnej samostatnosti	-0,05	-0,09	12,46	5,08	4,50	(18)
stupeň samofinancovania	-0,05	-0,10	0,93	0,84	0,82	(15)
finančná páka	-19,09	-9,55	1,08	1,20	1,22	(16)

Graf 3.7: Vývoj ukazovateľov finančnej stability



Úverová zadlženosť sa vyskytuje v rokoch 2006 a 2007. Záporná hodnota ukazovateľa je spôsobená tým, že v týchto rokoch sa hodnota vlastného kapitálu dostala do mínusových čísiel. V roku 2008 až 2010 však miera zadlženosti klesla a najvyššiu hranicu, ktorú dosahuje je 22% v roku 2010. Tak isto celková zadlženosť je vysoká v rokoch 2006 a 2007. V roku 2008 poklesla na necelých 8% a do roku 2010 sa udržiava na hladine približne 22%, čo možno považovať za priaznivý vývoj. Stupeň finančnej samostatnosti sa v rokoch 2006 a 2007 dosahuje veľmi hodnoty - 5% a - 9%. Roku 2008 jeho hodnota však výrazne vzrastie a v ostatných rokoch zostáva na prijateľnej úrovni. Taktiež stupeň samofinancovania je v rokoch 2006, 2007 veľmi nízky od roku 2008 je jeho hodnota uspokojivá. Hodnota finančnej páky by mala byť, čo najvyššia avšak u podnikov, ktoré majú stabilné a ľahko predvídateľné zisky. V tomto prípade, kedy zisky nie sú stabilné, sú dokonca záporné, možno považovať nízku hodnotu finančnej páky skôr za priaznivý stav.

### **3.10 Spôsob vedenia účtovníctva**

Účtovná jednotka vedie účtovníctvo v systéme podvojného účtovníctva. Účtovným obdobím spoločnosti je kalendárny rok. Účtovná jednotka je štvrťročným platcom DPH a teda ročným platcom dane z príjmu právnických osôb. Pre vedenie a spracovanie účtovníctva je využívaný účtovný program MRP MULTIVERZIA, ktorý je upravený na vedenie účtovnej alebo daňovej evidencie a umožňuje evidovať agendy niekoľko rokov dozadu (zjednodušenie ročných uzávierok) alebo vedenie účtovníctva viacerých firiem. Použitie účtovného programu upravuje Zákon o účtovníctve a podľa tohto zákona je program každoročne obmeňovaný. Zoznam syntetických a analytických účtov nákladov a výnosov je uvedený v prílohe č. 5., kde sú náklady a výnosy roztriedené podľa účtovnej osnovy používanej účtovnou jednotkou. Analytická evidencia je využívaná hlavne pre účty Spotreba materiálu (501), Spotreba energie (502), Spotreba ostatných neskladovateľných dodávok (503), Opravy a udržovanie (511), Ostatné služby (518), Ostatné náklady na hospodársku činnosť (548). Analytická evidencia je využívaná aj pri výnosových položkách hlavne na účte Tržby z predaja služieb (602) a Ostatné prevádzkové výnosy (648). Analytické členenie nákladov a výnosov uvedené v prílohe č. 5 predstavuje v súčasnosti najdetailnejšie možné členenie nákladov a výnosov.

### **3.11 Popis tvorby zákaziek v spoločnosti**

V podmienkach spoločnosti je u zaistovania zákaziek postupované po jednotlivých krokoch. V prvom kroku sa zástupcovia spoločnosti zúčastnia na rokovaní s investormi, popr. na výberovom konaní, kde zistia požiadavky klienta. Najčastejšie zadávateľ kladie dôraz na cenu, schopnosť účastníkov splniť daný termín, dokedy má byť projekt odovzdaný, realizovaný, a tiež na kvalitu poskytovaných služieb. Následne sa podľa predstáv a podmienok klienta vytvorí cenová ponuka, ktorá je zaslaná klientovi k určitému dátumu. V prípade, že sa o zákazku uchádza viacero spoločností, klient po zaslaní cenových ponúk vyhodnotí jednotlivé ponuky spoločností a vyberie tu spoločnosť, ktorej ponuka je pre neho najzaujímavejšia. Kritérium výberu je z časti cena, za ktorú je spoločnosť schopná zákazku zrealizovať, taktiež kvalita poskytnutých služieb, v neposlednom rade aj schopnosť dodržať stanovené termíny. Cenová ponuka je stanovená podľa jednoduchého cenníka. Samotná cenová ponuka obsahuje niekoľko variant ponúkaných služieb aj s príslušnými cenami jednotlivých variant a tiež doplnujúce informácie s možnosťami priebehu zákazky (viď príloha č. 6). Cena je stanovená v závislosti na systéme zavádzaného v spoločnosti, veľkosti

spoločnosti a tiež vzdialenosti objednávateľa od sídla spoločnosti. V nasledujúcej tabuľke je zobrazený jednoduchý cenník, ktorého sa vychádza pri zostavovaní cenovej ponuky.

**Tabuľka 3.8: Platný cenník ISO**

Norma	cena (€)	Km	cena (€)	Ludia	cena (€)
<b>9001</b>	1162-1328	<b>PB</b>	66	5	165
<b>14001</b>	830 - 1328	<b>50</b>	199	10	230
<b>18001</b>	830 - 1328	<b>100</b>	395	25	330
<b>BOZP</b>	664 + 33 /človek	<b>150</b>	530	50	490
<b>22000</b>	996 -1328	<b>200</b>	710	80	660
<b>HACCP</b>	664	<b>250</b>	950	100	825
<b>ISO/TS</b>	2 násobok z 9001, min. 1660	<b>300</b>	1 250	150	990
<b>27001</b>	2 násobok z 9001+14001+OHSAS, min. 2987	<b>350</b>	1 500	200	1 150
<b>DV</b>	2 násobok z 9001+14001+OHSAS, min.1660			250	1 300
<b>15733</b>	1162-1328				

Procesy	cena (€)
<b>10</b>	332
<b>15</b>	495
<b>20</b>	660
<b>25</b>	825
<b>metrol.</b>	165
<b>majetok z.</b>	495
<b>výskum</b>	1 650

Čas	cena (€)
<b>6</b>	166-332
<b>8</b>	332-495
<b>10</b>	660
<b>12</b>	825
<b>14</b>	990
<b>16</b>	1300 - 1650

Koeficient za systémové štruktúry + 25 až 50 % (min. 1 000,-- €)

Cena podľa platného cenníka sa určuje podľa typu systémového manažérstva či sa robí napr. iba ISO 9001 alebo aj BOZP, ďalším rozhodujúcim faktorom je veľkosť firmy a podľa rozsahu a zamerania činnosti sa stanoví cena v danom cenovom rozpätí (viď **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**). Z informácií získaných od zákazníka sa určí množstvo riešených procesov, ďalej sa určí či sa musí firmy zaoberať ochranou majetku zákazníka a metrológiou a či má nejaký výskum a vývoj. Taktiež sa v úvahu berie počet zamestnancov, pri prekročení počtu zamestnancov 250 za každého ďalšieho zamestnanca sa stanoví cena vyššia o 33€ a vzdialenosť v km od PB. Tabuľka čas znamená počet mesiacov poradenstva. Takže napríklad firma o 150 zamestnancoch z oblasti strojárstva, dĺžka trvania poradenstva 10 mesiacov, zavádzal by sa projekt ISO 9001 a 14 001 z Bratislavy by bola cena stanovená na: ISO 9001 – 1328 € ISO 14 001 -1328 €, vzdialenosť 150 km – 530 €, 10 procesov 332 € + metrológia 165 €, majetok zákazníka 495 €, výskum 1 650 € v dĺžke trvania 6 mesiacov – 166 € cena by bola stanovená 5 994 €.

## 3.12 Súčasný spôsob zostavovania kalkulácií

### 3.12.1 *Predbežná kalkulácia*

V spoločnosti UnitedBG, a. s., nie je v súčasnosti metodicky zostavená a pravidelne vytváraná tvorba kalkulácií na jednotlivé certifikácie a ani vzdelávacie kurzy. Pri produkte „ISO poradenstva“ je cena stanovovaná na základe mzdových nákladov, počte zamestnancov v spoločnosti a vzdialenosti spoločnosti od sídla United BG, a. s, ako to je popísané v kapitole 3.11. Tento cenník bol však zostavený v roku 2007 a od tej doby sa viac neaktualizoval. Cena vzdelávacích kurzov a školení je stanovená na základe mzdových nákladov lektorov, nákladov na prenájom priestorov a nákladov na občerstvenie. V prípade, že sa kurz alebo školenie uskutočňuje v priestoroch sídla spoločnosti odpadajú náklady na nájom priestorov, avšak treba počítať aj s nákladmi na energie a tiež nákladmi na amortizácie počítačov, premietacky, data projektoru, tzn., že sú odhadované priame náklady na poskytnutú službu s nepriamymi nákladmi sa však nepočíta. Ukážka výpočtu ceny a predbežnej kalkulácie viď **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů..**

### 3.12.2 *Výsledná kalkulácia*

Výsledná kalkulácia úplných vlastných nákladov na jednotlivé ponúkané služby nie je v spoločnosti spracovaná. Po dokončení zákazky sa zisťujú niektoré náklady spojené s poskytnutou službou, ako napríklad: náklady na pohonné hmoty, mzdy pracovníkov zúčastnených sa na poskytnutí danej služby. Na zistenie nákladov v spoločnosti existujú tzv. projektové listy, kde každý projekt aj školenie má vlastný projektový list [viď príloha č. 8]. Každý projektový list má svoju hlavičku, v ktorej je uvedený názov projektu, popis projektu, poradové číslo projektu, dohodnutá výška kontraktu, rok spracovania projektu, začiatok realizácie projektu, predpokladaný termín ukončenia a skutočný termín ukončenia daného projektu. V projektovom liste sa ďalej uvádzajú realizované príjmy: dátum, prijatá čiastka a číslo faktúry. Z nákladových položiek sa v tomto liste zachycujú náklady na mzdy a prémie pracovníkov podieľajúcich sa na projekte. Výška mzdy a prémie sa stanovuje na základe zmluvne dohodnutej odmeny za účasť na projekte a podľa aktuálneho prémiovníka spoločnosti. Nie je tu však bližšie zachytený čas strávený realizáciou projektu, ani hodinová mzda poradcu. V prípade, že by bol poradca trvalým zamestnancom spoločnosti je tu tiež možné zobraziť náklady na zdravotné a sociálne poistenie. V projektovom liste sa tiež zobrazujú náklady na materiál, ktorý slúži na prvotné zoznámenie. Konkrétne sa jedná o propagačné materiály a zapisuje sa do stĺpca ostatný materiál. Je tu tiež počítaná výška

odpisov, ktorých hodnota je vypočítaná na základe vstupnej ceny používaného majetku vydelená počtom rokov odpisovania a počtom projektov realizovaných v danom roku. Významnú položku tvoria cestovné náklady, ktoré predstavujú podstatnú časť nákladov na projekt a sú zisťované z cestovných príkazov, ktoré jednotliví zamestnanci aj poradcovia sú povinní odovzdávať. Náklady na telefónne poplatky sú počítané z celkovej sumy telefónnych služieb vydelenej počtom projektov. V projektovom liste sa tiež uvádza počet návštev u klienta. Náklady na poštovné sa zisťujú podľa počtu odoslaných faktúr zákazníkovi. V poslednom stĺpci projektového listu sú spočítané celkové náklady, ktoré sú odpočítané od ceny kontraktu a následne vyčíslený zisk danej zákazky. Za údaje a správnosť projektových listov však nikto nenesie zodpovednosť, nezostavujú sa priebežne počas trvania projektu, ale až po jeho skončení na základe skôr odhadnutej výšky nákladov ako skutočnej. Tento systém je veľmi nepresný a nedostačujúci. Kalkulácia je neúplná a nepostačujúca.

### **3.12.3 Zhodnotenie súčasnej tvorby kalkulácie**

V spoločnosti United BG, a. s. nie je v súčasnosti predpísaná forma kalkulácie, ktorá by sa mala pri poskytovaní služieb poradenstva a vzdelávacích kurzoch používať. Vo spoločnosti je zostavovaná iba orientačná cenová ponuka, ktorá vychádza z mzdových nákladov, nákladov na pohonné hmoty a počtu pracovníkov (viď Tabuľka 3.8: Platný cenník ISO). Cena služieb je stanovená teda podľa platného cenníka a určuje sa podľa typu systémového manažerstva či sa aplikuje napr. iba ISO 9001 alebo aj BOZP, ďalším rozhodujúcim faktorom je veľkosť firmy a rozsah a zamerania činnosti. Cena sa stanoví v danom cenovom rozpätí. Z teoretického hľadiska možno označiť tento systém stanovovania cien ako stavebnicový. Výsledná kalkulácia nákladov predstavuje zistenie nákladov pomocou tzv. projektových listov, kde každý projekt aj školenie má vlastný projektový list [viď príloha č. 8]. Na projektovom liste sú niektoré náklady zistiteľné, niektoré sú vypočítané ako priemerné náklady na jeden projekt bez ohľadu na náročnosť daného projektu. Tento systém je však veľmi nepresný a nedostačujúci, pretože za správnosť údajov v projektových listoch nenesie nikto v spoločnosti zodpovednosť, nezostavujú sa priebežne počas trvania projektu, ale až po jeho skončení na základe skôr odhadnutej výšky nákladov ako skutočnej. Z uvedených poznatkov vyplýva, že náklady zachytené na projektovom liste neplnia funkciu výslednej kalkulácie, vzhľadom k tomu, že nezachycuje úplné náklady na projekt, vyčíslený výsledok hospodárenia nie je objektívny. Tento projektový list nie je možné použiť ani pre hodnotenie hospodárnosti projektu, aj preto že v spoločnosti nie je zostavovaná predbežná kalkulácia pre jednotlivé položky nákladov projektu.

## 4 NÁVRH KALKULAČNÉHO SYSTÉMU

Keďže v spoločnosti United BG, a. s. nie je v súčasnosti predpísaná forma kalkulácie, ktorá by sa mala pri poskytovaní služieb poradenstva a vzdelávacích kurzoch používať, je táto kapitola zameraná na zostavenie návrhu kalkulačného systému pre túto spoločnosť. Kalkulácia bude zostavovaná pre viac druhov výkonu. Pre zostavenie plánovej kalkulácie na kalkulačnú jednicu jednotlivých služieb je nutné stanoviť položky priamych nákladov a je nutné ich rozvrhnúť na jednotlivé služby a tiež je nutné stanoviť nepriame náklady. Výkony spoločnosti sú heterogénneho charakteru, pretože vznikajú rôznymi pracovnými činnosťami. Pri zostavovaní kalkulačného systému je postupované nasledovne: vymedzia sa obecné prvky kalkulačného systému (druhy kalkulácií) vrátane zdrojov dát – plán nákladov a vzájomných väzieb kalkulácií. Pre každý druh kalkulácie je nutné definovať kalkulačnú jednicu, kalkulačný vzorec, kalkulačnú techniku pre rozvrhnutie nepriamych nákladov, vrátane možností využitia týchto kalkulácií. Pre zaistenie spresnenie evidencie skutočných nákladov na zákazku je navrhnutá úprava projektového listu, tak aby skutočné zachytené náklady boli objektívne. Súčasne je prevedené overenie navrhnutého systému zostavením navrhnutých kalkulácií pre vytvorené kalkulačné jednice. Kalkulačnou jednicou je v tomto prípade jeden vypracovaný projekt systému manažérstva, ktorý je označovaný ako „Služba A“. „Služba B“ predstavuje uskutočnený kurz, školenie pre jedného účastníka.

### 4.1 Výsledná kalkulácia nákladov

Princíp pri spracovaní výslednej kalkulácie spočíva v tom, že skutočné hodnoty nákladov v príslušných položkách kalkulačného vzorca pripadajúce na celý objem výkonov v danom období (na celé kalkulované množstvo) sa vydelí objemom výkonov v danom období. Aby bolo možné čo najpresnejšie priradiť náklady kalkulačnej jednici je vhodné previesť transformáciu nákladov v druhovom členení na členenie účelové, a to na priame a nepriame náklady a previesť rozdelenie nákladov vo vzťahu k zmene činnosti spoločnosti (fixné a variabilné náklady).

Vid' príloha č. 9 sú roztriedené všetky náklady na priame a nepriame a tiež je uvedený podiel týchto nákladov na celkových nákladoch za rok 2010. Pre zaradenie nákladov do priamych a nepriamych je rozhodujúce hľadisko priraditeľnosti a zistiteľnosti nákladov na jednotku výkonu, tzn kalkulačnú jednicu.

**Priame náklady**, teda tie, ktoré sú zistiteľné na kalkulačnú jednicu a ktoré je možno



určiť na každý vypracovaný projekt alebo poskytnuté školenie sú napríklad cestovné, poštovné. Zistiteľnosť týchto nákladov je možná z projektových listov, ktoré sa tvoria na každú poskytnutú službu. Do priamych nákladov sa zaraďujú tiež odmeny poradcov za vypracovanie projektu. V prípade, že by však bol prijatý poradca ako trvalý zamestnanec, jeho mzda by bola zaradená medzi priame náklady.

Do **nepriamych nákladov**, ktoré nie je možné zistiť na kalkulačnú jednicu, a ktoré teda nie je možné určiť na jednotlivé poskytované služby patria, napr. nájom nebytových priestorov, telefóne, internet a pod. Do nepriamych nákladov sú tiež zahrnuté mzdy zamestnancov a to z dôvodu, že v súčasnosti nie sú v spoločnosti zamestnaný žiadny zamestnanci, ktorých pracovnou náplňou by bolo iba vedenie a vypracovávanie projektov.

Zostatková cena predaného DHM a DNM, zmluvné pokuty, úroky z omeškania, tvorba OP, halierové vyrovnanie a daň z príjmu z BČ boli vyňaté z nákladov zahrňovaných do kalkulácií, pretože nemajú príčinnú súvislosť s poskytovanými službami.

**Kalkulačná jednica** je v tomto prípade definovaná ako jedna poskytnutá služba, tzn. jeden vypracovaný projekt systému manažérstva pre „Službu A“ a pre „Službu B“ je to jeden účastník školenia.

#### 4.1.1 Zaradenie jednotlivých nákladov do položiek kalkulačného vzorca

Na základe rozdelenia nákladov na priame a nepriame (viď príloha č. 9) je pre spoločnosť United BG, a. s. navrhnutý nasledovný kalkulačný vzorec:

Schéma 4.1: Navrhnutý kalkulačný vzorec

Kalkulačná položka	Druh
<b>Priamy materiál</b>	
501 049	Spotreba poštových obálok
501 003	Spotreba reklamných predmetov do 16,6€/ks
<b>Ostatné priame náklady</b>	
512 001	Cestovné zamestnancov
512 002	Cestovné zamestnancov - zahraničné SC
512 004	Cestovné - zmluvy o spolupráci
512 099	Cestovné a stravné nad limit - zvýš. DzP
518 004	Poštovné
518 007	Odmena vlastných poradcov, lektorov, obchodníkov
518 009	Náklady na realizáciu kurzov, školení
518 080	Ostatné služby - príkazné zmluvy
<b>Výrobná réžia</b>	
	Variabilné náklady
	Fixné náklady
<b>Vlastné náklady výroby</b>	
<b>Správna réžia</b>	
<b>Vlastné náklady výkonu</b>	
<b>Odbytová réžia</b>	
<b>Úplné vlastné náklady výkonu</b>	

**Priamy materiál** do tejto položky patrí spotreba materiálu, polotovarov a výrobkov priamo viazaných a zistiteľných na zákazku. Je vyčíslený na základe údajov upraveného projektového listu (viď kapitola 4.3, príloha č. 12). Medzi priamy materiál zaraďujeme najmä spotrebu poštových obálok a tiež propagačný materiál, ktorý slúži na prvotné zoznámenie s klientom. Náklady na poštovné a poštovné obálky sú zistiteľné z registratúrneho poriadku, ktorého vedenie je v spoločnosti povinné. V kalkulačnom vzorci sú pre jednotlivé položky priameho materiálu uvedené čísla analytických účtov, kde sú náklady zachytené.

**Ostatné priame náklady** do tejto položky patria náklady spojené so mzdou externých pracovníkov využívaných pri zavádzaní systému manažérstva tak aj ako lektorov pri vzdelávacej činnosti. Taktiež sme zaraďujeme náklady na služby, medzi ktoré patria najmä náklady na cestovanie. V kalkulačnom vzorci sú pre jednotlivé položky ostatných priamych nákladov uvedené čísla analytických účtov, kde sú náklady zachytené.

**Výrobná réžia** do položky výrobnej rézie patria všetky časovo rozlíšené prvotné

a druhotné náklady súvisiace s riadením, činnosťou a obsluhou výrobného procesu, ktoré nie je možno stanoviť priamo na predmet kalkulácie alebo na kalkulačnú jednicu. V tejto kalkulačnej položke sú zachytené nasledujúce náklady. Všetky režijné náklady vznikajúce v strediskách Management (100) a Systémy manažérstva a certifikácie (300). Konkrétne sa jedná o náklady:

**Nepriamy materiál** je v ňom obsiahnutá spotreba materiálu, palív, ktoré nemožno zahrnúť do priameho materiálu. Jedná sa napríklad o telefónne poplatky, spotreba kancelárskeho materiálu, spotreba materiálu, odpisy, opravy a udržiavanie. Jedná sa o náklady, ktoré súvisia so zabezpečením poskytovania daných služieb.

**Nepriame mzdy** predstavujú mzdy vedúcich pracovníkov, náhrady miezd obchodníkov a tiež sociálne a zdravotné zabezpečenie, vrátane stravovania zamestnancov.

**Náklady na prevádzku strojov a zariadení** predstavujú odpisy DHM a DNM používaného spoločnosťou, náklady na údržbu DHM a DNM, náklady na energie prevádzky týchto zariadení.

**Náklady na režijný energie** predstavujú náklady na elektrickú energiu, plyn, vodu, ktoré sú najmä používané v daných strediskách na osvetlenie, vykurovanie, na prevádzku počítačov, tlačiarň.

**Správna réžia** do položky správnej rézie patria prvotné aj druhotné náklady súvisiace s riadením a správou spoločnosti. V správnej rézii sú zachytené náklady strediska Ekonomika a správa (900). Do správnej rézie patrí režijné náklady ako napríklad: upgrade softvéru, náklady na poistenie zodpovednosti.

**Náklady na režijný energie** predstavujú náklady na elektrickú energiu, plyn, vodu, ktoré sú najmä používané na prevádzku kancelárskych priestorov.

**Odbytové náklady** spojené s reklamou, predajom. V odbytovej rézii sú zachytené náklady strediska 200 – Marketing a obchod.

#### **4.1.2 Spracovanie výslednej kalkulácie za rok 2010**

V nasledujúcej tabuľke je znázornená potreba priameho materiálu a miezd k jednotlivým druhom služieb. Kalkulačnú jednicu „Služba A“ predstavuje poskytovanie poradenstva v oblasti systémov manažérstva a kalkulačnú jednicu „Služba B“ predstavuje zabezpečovanie vzdelávacích kurzov a školení. Nasledujúca tabuľka obsahuje skutočné priame zistené náklady na rok 2010.

**Tabuľka 4.1: Priame náklady služieb**

Kalkulačná položka	Druh	Služba A (€)	Služba B (€)
<b>Priamy materiál</b>		<b>15,73</b>	<b>0,00</b>
501 049	Spotreba poštových obálok	9,18	0,00
501 003	Spotreba reklamných predmetov do 16,6 €/ks	6,55	0,00
<b>Ostatné priame náklady</b>		<b>7 743,73</b>	<b>4436,48</b>
512 001	Cestovné zamestnancov	4 237,12	0,00
512 002	Cestovné zamestnancov - zahraničné SC	5,93	0,00
512 004	Cestovné - zmluvy o spolupráci	435,98	0,00
512 099	Cestovné a stravné nad limit - zvýš. DzP	23,55	0,00
518 004	Poštovné	316,19	0,00
518 009	Náklady na realizáciu školení		172,90
518 007	Odmena vlastných poradcov, lektorov, obchodníkov	2 724,96	0,00
518 080	Ostatné služby - príkazné zmluvy	0,00	4 263,58
<b>Spolu</b>		<b>7 759,46</b>	<b>4 436,48</b>

Prehľad skutočných nákladov výrobnjej, správnej a odbytovej réžie je znázornený v nasledujúcich tabuľkách. Do **výrobnej réžie** sú účtované režijné náklady vzniknuté v stredisku Management (100) a v stredisku Systémové manažérstvo a certifikácie (300). Súčasne je uskutočnené rozdelenie nákladov výrobnjej réžie na fixnú a variabilnú časť. V spoločnosti United BG, a. s. sa síce účtujú náklady rozdelené na jednotlivé strediská (viď Príloha 10), avšak toto účtovanie nie je úplne presné. Niektoré variabilné náklady súvisiace s poskytovanými službami sú účtované na stredisko správnej réžie. Na základe tohto účtovania, v skutočnosti správna réžia obsahuje aj náklady, ktoré nesúvisiace so správou spoločnosti. Z tohto dôvodu je navrhnuté premiestnenie týchto nákladov, ktoré majú variabilný charakter medzi variabilné náklady výrobnjej réžie. Súčasný systém účtovania na jednotlivé strediská je znázornený v prílohe 11. V prílohe sú zobrazené náklady výrobnjej, a odbytovej réžie podľa súčasného systému účtovania. V prílohe č. 12 je zobrazené rozdelenie fixných a variabilných nákladov podľa novo navrhnutého priradovania nákladov jednotlivým strediskám. Prehľad nákladov výrobnjej réžie podľa tohto návrhu potom zobrazuje nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 4.2: Výrobná réžia

Náklady stredísk 100, 300	Výrobná réžia	Náklad rok 2010 (€)
<b>Fixná réžia</b>		<b>54 627,13</b>
502 001	Spotreba vody	19,15
502 002	Spotreba el. energie	743,55
502 003	Spotreba tepla na ÚK-plyn	286,26
518 003	Nájomné, služby spojené s nájmom	9 847,79
518 044	Telekom. služby - SLOVANET (internet)	227,93
518 045	Telekom. služby - PEGO (internet)	130,56
521 001	Mzdové náklady zamestnancov	29 509,16
524 001	Zákonné sociálne poistenie	6 630,31
525 001	Ostatné sociálne zabezpečenie	284,00
527 001	Zákonné sociálne náklady - tvorba SF	676,73
551 001	Účtovné odpisy Hm	3 872,00
562 001	Leasingové úroky	722,50
562 002	Bankové úroky	1 242,17
568 001	Poplatky banke	415,10
568 004	Ostatné poplatky	19,92
<b>Variabilná réžia</b>		<b>13 013,78</b>
501 001	Spotreba ostatného materiálu - inde nezaradená	1,07
501 004	Nákup PHM	1 578,66
501 005	Drobný majetok	23,58
501 010	Nákup ST noriem	11,60
501 012	Nákup literatúry (knihy)	30,22
501 015	Spotreba tlačív, PPD, VPD	3,59
501 020	Spotreba hygienických a čistiacich materiálov, drobný nákup	193,63
501 030	Spotreba mediálnych nosičov (CD, DVD USB)	4,41
501 040	Spotreba kancelárskeho papiera	5,05
501 041	Spotreba fixy	1,12
501 042	Spotreba perá, ceruzky a ich náplne	7,73
501 044	Spotreba kancelárskych potrieb (nožnice, dierovačky,...)	12,35
501 045	Spotreba diárov, kalendárov	1,46
501 046	Spotreba kancelárskeho vybavenia	1,04
501 048	Spotreba euroobalov	1,51
503 001	Spotreba PHM Berlingo	558,73
511 001	Opravy a udržiavanie - Berlingo	982,95
513 001	Reprezentačné	644,94
518 002	Účasť na školeniach, seminároch	120,88
518 005	Právne, ekonomické, auditorské služby	316,19
518 030	Kopírovanie	498,88
518 031	Laminovanie, hrebeňová väzba,...	12,49
518 041	Telekom. služby - T-COM	436,54
518 042	Telekom. služby - ORANGE	859,43
518 047	Telekom. služby - TELEFÓNICA O2	47,21
518 050	Ostatné služby	6 299,50
538 001	Ostatné dane a poplatky - kolky	18,50
538 002	Ostatné dane a poplatky - notárske	58,95
538 003	Ostatné dane a poplatky	20,83
548 008	Ostatné prevádzkové náklady	260,74
	<b>Spolu</b>	<b>67 641,91</b>

Za **fixné náklady** sú v spoločnosti považované všetky náklady, ktorých výška zostáva rovnaká bez ohľadu na rozsah poskytovaných služieb. Ich výška sa za celé kalendárne obdobie nemení. Do fixných nákladov patrí napríklad nájom nebytových priestorov, ktorý je platený mesačne v rovnakej výške, ďalej sem môžeme zaradiť odpisy, mzdy a platy riadiacich pracovníkov a asistentky. Do fixných nákladov výrobnéj réžie sa zaraďujú aj náklady na elektrickú energiu, plyn a vodu v pomere 1:3, pretože súvisia s výrobnou réžiou aj so správnu réžiou a v spoločnosti sú aj takto účtované na príslušné strediská. Do výrobnéj réžie sú zaradené 2/3 týchto nákladov, pretože do výrobnéj réžie sa zaraďujú náklady dvoch stredísk. Náklady na internet sú podľa zmlúv platené mesačne v rovnakej výške po celý hospodársky rok, preto ich tiež možno považovať za fixné náklady.

**Variabilné náklady** sú všetky náklady, ktorých výška sa mení s rozsahom poskytovaných služieb. Ich výška teda nie je pevne stanovená a pri každej poskytnutej službe sa mení. Zahrňuje sa sem napríklad nákup ST noriem, kníh, mzdové prémie pracovníkov, telefónne poplatky. Zoznam fixných a variabilných nákladov po úpravách presunu medzi strediskami a ich rozdelenie na jednotlivé strediská za rok 2010 je uvedený v prílohe č. 12.

Náklady strediska Ekonomika a správa (900) sú zahrňované do nákladov správnej réžie. Tieto náklady nesúvisia s poskytovaním služieb priamo, ale so správou a chodom spoločnosti. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené náklady strediska správna réžia po vykonanom presune nesprávne naúčtovaných nákladov do výrobnéj réžie. Všetky náklady správnej réžie majú fixný charakter.

**Tabuľka 4.3: Správna réžia**

Náklady strediska 900	Správna réžia	Čiastka rok 2010 (€)
502 001	Spotreba vody	38,28
502 002	Spotreba el. energie	371,78
502 003	Spotreba tepla na ÚK-plyn	572,52
518 010	Upgrade software + i.sofwveru	81,51
521 002	Mzdové náklady - DoVP	18 813,01
531 001	Daň z motorových vozidiel	226,37
548 007	Poistné znalci - profesná zodpovednosť	157,50
568 002	Povinné zákonné poistenie áut	138,00
568 003	Poistné barový pult	157,78
	<b>Spolu</b>	<b>20 556,75</b>

Do nákladov **správnej réžie** patria všetky náklady súvisiace s riadením a správou spoločnosti a patria sem napríklad náklady na upgrade softvéru, poistenie znaleckej

kancelárie, mzdové náklady pracovníkov pracujúcich na dohodu o vykonaní práce a to z dôvodu, že ich odmena je zmluvne stanovená na rovnakú sumu počas celého kalendárneho roka a za pracovníkov pracujúcich na dohodu o vykonaní práce sa neodvádzajú žiadne zdravotné ani sociálne náklady. Náplňou práce týchto pracovníkov je zabezpečenie chodu kancelárie spoločnosti a ekonomická činnosť. Do správnej réžie patria aj náklady na vodu, plyn a elektrickú energiu súvisiace s prevádzkou kancelárskych priestorov.

Do **odbytovej réžie** sa účtujú náklady súvisiace s odbytom, reklamou a v tomto prípade sú to náklady vznikajúce stredisku Marketing a obchod (200). Prehľad nákladov odbytovej réžie zobrazuje nasledujúca tabuľka. Náklady odbytovej réžie majú charakter variabilných nákladov.

**Tabuľka 4.4: Odbytová réžia**

Náklady strediska 200	Odbytová réžia	Čiastka (€)
501 014	Nákup ostatných novín, časopisov	64,18
518 001	Komunik.sl.ostat.-zriad. a údržba webstr.	83,17
518 060	Ostatné služby - reklama, inzercia	2 580,00
	<b>Spolu</b>	<b>2 727,35</b>

Výsledná kalkulácia je zostavovaná pomocou prirážkovej kalkulácie. Priame náklady sa určujú na kalkulačnú jednicu na základe skutočnej spotreby. Režijné náklady pripočítavame na kalkulačné jednice pomocou peňažnej rozvrhovej základne, t.j. prostredníctvom tzv. režijnej prirážky. Prirážku vypočítame takto:

$$\text{Režijná prirážka (\%)} = (\text{režijné náklady} / \text{rozvrhová základňa}) \cdot 100 \quad (4.1)$$

V prípade spoločnosti United BG, a. s. bola za rozvrhovú základnú zvolená celková výška priamych nákladov, pretože je možné predpokladať príčinnú súvislosť medzi výškou priamych nákladov zákazky a nárokov na hodnotu režijných nákladov zákazkou vyvolaných. Výška priamych nákladov na „Službu A“ predstavuje 7 759,46 € a na „Službu B“ pripadá 4436,48 €. Tieto hodnoty sú uvedené v Tabuľka 4.1: Priame náklady. Celková hodnota nákladov výrobnéj réžie je 67 641,91 € v Tabuľka 4.2. Podľa vzorca 4. 1 vypočítame výšku režijnej prirážky:  $67\,641,91 \cdot 100 / 12\,023,04 = 562,60 \%$ . Podiel „Služby A“ a tiež „Služby B“ na výrobnéj réžií dostaneme vynásobením režijnej prirážky skutočnou výškou priamych nákladov pripadajúcich na jednotlivé služby, tzn.  $5,626 \cdot 7\,759,46 = 43\,654,72 \text{ €}$ . Podobne postupujeme aj v prípade „Služby B“ aj pri výpočte správnej a odbytovej réžie, kde boli ako

rozvrhové základne taktiež z vyššie uvedených dôvodov zvolené celkové priame náklady. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené hodnoty režijných prirážok a výška nákladov jednotkových réžií na kalkulované množstvo „Služby A“ a „B“.

**Tabuľka 4.5: Režijné prirážky a nepriame náklady podľa kalkulačných jedníc**

Réžia	Režijná prirážka (%)	"Služba A" (€)	"Služba B" (v €)
výrobná réžia	562,60	43 654,72	24 959,64
správna réžia	170,98	13 268,68	7 586,38
odbytová réžia	22,68	1784,68	1020,39

V ďalšom kroku riešenia sa spraví doplnenie vypočítaných do kalkulačného vzorca, súčet nákladov podľa jednotlivých kalkulačných položiek a vypočíta sa ich výška pripadajúca na kalkulované množstvo. Náklady na kalkulačnú jednicu dostaneme vydelením nákladov na celé kalkulované množstvo kalkulovaným množstvom, čo predstavuje v prípade „Služby A“ 6 vypracovaných projektov a v prípade „Služby B“ 32 účastníkov školení. Výsledky sú usporiadané v nasledujúcej tabuľke.

**Tabuľka 4.6: Výsledná kalkulácia nákladov**

Nákladová položka	„Služba A“ (Náklady na celé kalkulované množstvo v €)	„Služba B“ (Náklady na celé kalkulované množstvo v €)	„Služba A“ (Náklady na kalkulačnú jednicu v €/služba)	„Služba B“ (Náklady na kalkulačnú jednicu v €/účastník)
Priamy materiál	15,73	0,00	2,62	0,00
Ostatné priame náklady	7 743,73	4 436,48	1 290,62	138,64
Výrobná réžia	43 654,72	24 959,64	7 275,79	779,99
<b>Vlastné náklady výroby</b>	<b>51 414,18</b>	<b>29 396,12</b>	<b>8 569,03</b>	<b>918,63</b>
Správna réžia	13 268,68	7 586,38	2 211,45	237,07
<b>Vlastné náklady výkonu</b>	<b>64 682,86</b>	<b>36 982,50</b>	<b>10 780,48</b>	<b>1 155,70</b>
Odbytová réžia	1 784,68	1 020,39	297,45	31,89
<b>Úplné náklady výkonu</b>	<b>66 467,54</b>	<b>38 002,89</b>	<b>11 077,92</b>	<b>1 187,59</b>

## 4.2 Zistenie efektívnosti jednotlivých služieb

Výsledná kalkulácia nákladov je doplnená ešte o ceny, za ktoré boli služby v roku 2010 poskytované, aby bolo možné zistiť efektívnosť jednotlivých služieb, resp. či služby vytvárajú zisk alebo stratu. Z výsledkov nasledujúcej tabuľky je zrejmé, že súčasná cena služieb nestačí na pokrytie nákladov spoločnosti spojených z ich poskytovaním. Na základe týchto zistení by spoločnosť mala pristúpiť buď k zvýšeniu cien za poskytované služby, poprípade k hospodárnejšiemu vynakladaniu nákladov.



**Tabuľka 4.7: Efektívnosť jednotlivých služieb**

<b>Nákladová položka</b>	<b>„Služba A“ (Náklady na celé kalkulované množstvo v €)</b>	<b>„Služba B“ (Náklady na celé kalkulované množstvo v €)</b>	<b>„Služba A“ (Náklady na kalkulačnú jednicu v €/služba)</b>	<b>„Služba B“ (Náklady na kalkulačnú jednicu v €/účastník)</b>
Priamy materiál	15,73	0,00	2,62	0,00
Ostatné priame náklady	7 743,73	4 436,48	1 290,62	138,64
Výrobná réžia	43 654,72	24 959,64	7 275,79	779,99
<b>Vlastné náklady výroby</b>	<b>51 414,18</b>	<b>29 396,12</b>	<b>8 569,03</b>	<b>918,63</b>
Správna réžia	13 268,68	7 586,38	2 211,45	237,07
<b>Vlastné náklady výkonu</b>	<b>64 682,86</b>	<b>36 982,50</b>	<b>10 780,48</b>	<b>1 155,70</b>
Odbytová réžia	1 784,68	1 020,39	297,45	31,89
<b>Úplné náklady výkonu</b>	<b>66 467,54</b>	<b>38 002,89</b>	<b>11 077,92</b>	<b>1 187,59</b>
<b>Zisk/Strata</b>	<b>-34 067,54</b>	<b>-29 938,89</b>	<b>-5 677,92</b>	<b>-935,59</b>
<b>Cena</b>	<b>32400</b>	<b>8064</b>	<b>5400</b>	<b>252</b>

#### **4.2.1 Aplikácia kalkulácie metódou Direct Costing**

Z dôvodu, že súčasná cena služieb nepostačuje na pokrytie nákladov spoločnosti, je vytvorená ešte kalkulácia metódou Direct Costing, ktorú je možno využiť aj pre na určenie spodnej hranice ceny. Teoretická podstata kalkulácie Direct Costing je popísaná v kapitole 2.5.2.1. Náklady podniku je nutné rozdeliť na variabilné a fixné (viď príloha č. 12). Kalkulačným jedniciam – jednotlivým službám sa priradujú iba variabilné náklady. Odpočítaním variabilných nákladov od ceny poskytnutých služieb je vypočítaná jednotková a celková marža kalkulačných jedníc. Súčet celkovej marže poskytnutých služieb v príslušnom účtovnom období a od nej odpočítané celkové fixné náklady umožňujú vyčíslieť výsledok hospodárenia daného obdobia. Postup jeho stanovenia je uvedený v nasledujúcej schéme.

#### **Schéma 4.2: Základný výpočtový postup celkovej marže a výsledku hospodárenia**

1. celkové výnosy z predaje v danom období (€)
2. – celkové variabilné náklady predaných výkonov (€)

---

#### **3. celková marža daného obdobia (€)**

4. - fixné náklady podniku za dané obdobie (€)

---

#### **5. zisk (strata) daného obdobia (€)**

Výsledky výpočtu marží za dané obdobie (roku 2010) a výsledok hospodárenia za dané obdobie pre jednotlivé služby na celé kalkulované množstvo a kalkulačnú jednicu sú uvedené v nasledujúcich tabuľkách .

Tabuľka 4.8: Výpočet marže "Služba A"

Položka	Kalkulované množstvo (€)	Kalkulačná jednica (€/služba)
Výnosy	32 400	5400
Variabilné náklady	-18 750,91	-3 125,15
Celková marža danej služby	13 649,09	2 274,85

Tabuľka 4.9: Výpočet marže "Služba B"

Položka	Kalkulované množstvo (€)	Kalkulačná jednica (€/účastník)
Výnosy	8 064,00	252,00
Variabilné náklady	-10 452,47	-326,63
Celková marža danej služby	-2 388,47	-74,63

Tabuľka 4.10: Výsledok hospodárenia podľa metódy Direct Costing

Položka	Kalkulované množstvo (€)
Celková marža daného obdobia	11 260,62
- celkové fixné náklady	-75 267,05
<b>Výsledok hospodárenia</b>	<b>-64 006,43</b>

Z uvedených tabuliek vyplýva, že  $m < 0$  vzniká strata. Nie sú pokryté fixné náklady, a iba časť variabilných nákladov. S využitím príspevku na úhradu sa jedná o stanovenie krátkodobej spodnej hranice ceny. Platí, že:

$$p_v - vn_v = m_v, \text{ ak } m_v = 0 \text{ potom } p_v - vn_v = 0 \text{ a preto } p_v = vn_v \quad (4.2)$$

$m_v$  ... príspevok v-tého výkonu na úhradu (marže) (€/jednotka výkonu)  
 $p_v$  ... cena v-tého výkonu (€/jednotka výkonu)  
 $vn_v$  ... priemerné variabilné náklady (Kč/jed. výkonu)

Podľa kalkulácie vytvorenej metódou Direct Costing by sa krátkodobá minimálna cena mala rovnať variabilným nákladom na kalkulačnú jednicu, t.j. službu, tzn. že minimálna krátkodobá cena by mala za „Službu A“ byť stanovená na sumu 3 125,15 € za jeden vypracovaný projekt systému manažérstva v trvaní 6 mesiacov a minimálna krátkodobá cena na jedného účastníka kurzu, školenia v trvaní 16 hodín by mala byť 326,63 €. Dlhodobu by cena služby nemala poklesnúť pod úplné náklady výkonu na kalkulačnú jednicu. Z toho vyplýva, že cena poradenstva pri zavádzaní systémov manažérstva by mala byť 11 077,92 € na jeden projekt a cena za účasť na školení a kurze by mala byť 1 187,59 €.

### **4.3 Návrh identifikácie jednotlivých zákaziek pre presnejšie zistenie priamych nákladov**

V spoločnosti je veľmi ťažké kvantifikovať priame náklady súvisiace s jednotlivými poskytovanými službami. Výška priamych nákladov sa dá zistiť z projektových listov, tie však nie sú zostavované na základe jasných pravidiel, čiže ich vypovedacia schopnosť nemusí byť dosť objektívna. Z tohto dôvodu je v spoločnosti nutné zaviesť objektívnejšiu identifikáciu nákladov podľa jednotlivých zákaziek. Je to možné spraviť pomocou podrobnejšej analytickej evidencie v účtovníctve alebo pomocou presnejšieho zachytenia priamych nákladov v projektových listoch. Keďže v spoločnosti sú už projektové listy zavedené a umožňujú aj presnejšie identifikovanie nákladov na zákazku je navrhované spresnenie zachytenia nákladov v týchto listoch. V prílohe č. 13 je uvedený vzor upraveného projektového listu. Je nutné určiť pracovníka zodpovedného za zostavovanie projektových listov a správnosť vypočítaných nákladov. Týmto zamestnancom by mohol byť vedúci projektu, zákazky. V tomto projektovom liste je možné sledovať všetky náklady súvisiace s danou zákazkou a to spotrebu kancelárskeho papiera, poštových obálok a náklady na poštové. Tieto náklady sú možné zistiť z registratúrneho poriadku, ktorý je spoločnosť povinná viesť. Do registratúrneho poriadku sa zapisuje všetka odoslaná aj prijatá pošta a tiež prijaté a odoslané faktúry, preto nie je problém zistiť množstvo korešpondencie súvisiace s jednou zákazkou. Ďalšími zistiteľným nákladmi zákazky sú náklady na euro obaly, cestovné náklady, hodiny strávené prácou nad projektom, hodinovú mzdu poradcov a z nich následne možno odvodiť mzdy, prémie a tiež odvody na sociálne a zdravotné poistenie pracovníkov.

Podľa súčasného systému sa nedá určiť počet hodín strávených jedným projektom a odmena, poradcov, aj prémie sú dohadované iba zmluvne. V súčasnosti sa počítajú aj náklady na telefóny a to podľa sumy fakturačnej ceny za mesiac vydelenej počtom projektov, na ktorých sa v danom mesiaci pracuje. Keďže telefóny nie sú využívané iba pre projektovú činnosť, ale aj na oslovovanie a komunikáciu s účastníkmi kurzov, školení, úradmi, nie je výška týchto nákladov objektívna. Podľa návrhu by sa tieto náklady na jednotlivé zákazky nesledovali a zostali súčasťou výrobného režie. V prípade „Služby B“ je tiež možné sledovať sumu vynaloženú na tlačenie, kopírovanie, viazanie skrípt. Tieto služby pre spoločnosť zabezpečuje externá spoločnosť. Tieto náklady stačí zapísať do projektového listu konkrétneho kurzu, školenia. Keď sa tieto náklady vydedia počtom účastníkov na kurze, dostaneme náklad na jedného účastníka. V projektovom liste by sa tiež mal zapisovať počet návštev u klienta. Projektový list pre „Službu A“ a „B“ môže mať rovnakú štruktúru, akurát

v prípade „Služby A“ by sa nezaznamenávali náklady spojené s kopírovaním, v prípade „Služby B“ zas cestovné náklady. Pokiaľ by náklady boli takto sledované, bola by ľahšia kvantifikácia priamych nákladov na jednotlivé služby. Potom by bolo možné presnejšie vytvoriť výslednú kalkuláciu zákaziek.

V položke **priamy materiál** by v tomto prípade mohol byť zahrnutý všetok spotrebovaný priamy materiál ako spotreba kancelárskeho papiera, spotreba poštových obálok spotreba euro obalov, spotreba PPD a VPD.

V položke **ostatné priame náklady** by mohli byť presne zahrnuté náklady na služby ako poštovné, kopírovanie, laminovanie, hrebeňová väzba, cestovné náklady. V prípade „Služby B“ by bolo možné do tejto položky zaradiť tiež náklady spojené s nájmom priestorov na školenia, stravné kurzistov a náklady na občerstvenie, ktoré by sa vpísali do kolónky ostatné.

Pri takejto evidencii by bolo možné aj presne určiť **priame mzdy** zistené ako hodiny venované poskytnutému projektu krát hodinová mzdová sadzba, tiež prémie pracovníkov. Takéto určenie miezd by sa týkalo pracovníkov zamestnaných na trvalý pracovný pomer. Do **ostatných priamych nákladov** by bolo možné zaradiť náklady na sociálne a zdravotné poistenie. Náklady na mzdy externých pracovníkov.

#### 4.4 Vytvorenie rozpočtov nákladov podnikových činností na rok 2011

Pre zaistenie činnosti podniku pre budúce obdobie je treba zostaviť rozpočty, ktorých počet a hĺbka závisí na veľkosti a druhu podniku, a tiež na konkrétnej činnosti. Vzhľadom k tomu, že v spoločnosti United BG, a. s. nie sú zostavované rozpočty nákladov, je v tejto kapitole uvedený návrh na tvorbu ročného rozpočtu najmä pre potreby spracovania predbežných kalkulácií jednotlivých služieb. Rozpočet pre priame a nepriame náklady jednotlivých služieb a náklady výrobné, správnej a odbytovej réžie je vytvorený pre obdobie roku 2011. Pri príprave rozpočtu podnikových režijných nákladov je nutné rešpektovať hľadisko ovplyvniteľnosti spotreby jednotlivých nákladových položiek. Pre jednotlivé réžie je nutné zostaviť samostatné rozpočty podľa jednotlivých stredísk. Pri tvorbe rozpočty sa vychádza zo skutočných nákladov minulého roka a sú doplnené o odhad nákladov roku 2011.

V rozpočte priamych nákladov sa vychádza zo skutočných nákladov minulého roka upravených na výšku nákladov na rok 2011. Pri zostavovaní rozpočtu priamych nákladov je vychádzané z predpokladanej spotreby týchto nákladov, náklady sú rozdelené podľa vyššie navrhovaného systému (viď. kapitola 4.3). Tieto údaje o spotrebe boli však len ťažko zistiteľné, muselo sa analyzovať podrobne celé účtovníctvo a zmluvy za rok 2010. Vyššie

navrhovaný systém projektových listov (viď. kapitola 4.3) by mal toto zisťovanie nákladov uľahčiť.

V prípade „Služby A“ boli zistené tieto náklady na priamy materiál. Spotreba kancelárskeho papiera: 4 str. zmluvy 2krát, osvedčenie 1 str, 2x audítorská správa 10 str., audítorské podklady 15 str. pri cene 0,01 €/ks papiera. Cestovné náklady sa vypočítajú: náklady na stravné predstavujú 3,8 €/deň a spotreba pohonných hmôt sa vypočíta ako počet km x priemerná spotreba (v tomto prípade činní priemerná spotreba 6,8 l/km) x cena pohonných hmôt. V súčasnosti sa cena benzínu pohybuje na úrovni 1,4 €/l. Spotreba poštových obálok predstavuje 6 ks x 0,03 €/ks + poštovné 0,50 €/obálka. Náklady na propagačný materiál pri prvom stretnutí s klientom 1,10 €/ks. Mzdy neboli stanovované podľa odpracovaných hodín ale podľa projektu. Avšak pri zavedení evidencie bude možno od sledovať aj čas strávený prípravou projektu. Mzdy sa potom môžu stanoviť v hodnote 10 €/hodina, pričom na projekte v trvaní 6 mesiacov sa odpracuje približne 576 hodín. Ostatné priame náklady potom predstavujú odvody na zdravotné a sociálne poistenie, ktoré predstavuje 35,2% z priamych miezd.

Pri „Službe B“ bola zistená spotreba kancelárskeho papiera na osvedčenie 1str, triednu knihu 4str, študijný poriadok 3 str., rozvrh 1 str., záverečné testy 5 str., protokol o vykonaní skúšky 2 str., skriptá 100 strán, pričom tieto skriptá sa dávajú tlačiť u externej spoločnosti, a preto tieto náklady budú považované za náklady na kopírovanie a sú vo výške 0,33 €/strana. Taktiež vznikajú náklady na hrebeňovú väzbu vo výške 1,5 €/väzba, občerstvenie kurzistov v hodnote 4 € na osobu, kurz trvá v priemere 16 hodín a odmena lektora je 10 €/hodina. V nasledujúcej tabuľke je znázornená potreba priameho materiálu a miezd k jednotlivým druhom služieb.

Tabuľka 4.11: Priame náklady výkonu

Kalkulačná položka		Druh	"Služba A" kalk.jednica ( € )	"Služba B" kalk. jednica (€)
<b>Priamy materiál</b>			<b>2,06</b>	<b>0,40</b>
501 003	Spotreba reklamných predmetov do 16, €/ks		1,10	0,00
501 040	Spotreba kancelárskeho papiera		0,53	0,30
501 048	Spotreba obalov		0,25	0,10
501 049	Poštových obálok		0,18	0,00
<b>Ostatné priame náklady</b>			<b>3 262,64</b>	<b>202,50</b>
512 001	Cestovné		3 259,64	0,00
518 004	Poštovné		3,00	0,00
518 009	Náklady na realizáciu školení		0,00	4,00
518 030	Kopírovanie		0,00	33,00
518 031	Laminovanie, hrebeňová väzba		0,00	1,50
518 052	Stravné kurzistov		0,00	4,00
524 001	Zákonné sociálne zabezpečenie		0,00	0,00
518 007	Odmeny vlastného poradcu, lektora, obchodníka		0,00	160,00
<b>Priame mzdy</b>			<b>5 760,00</b>	<b>0,00</b>
521 001	Mzdové náklady zamestnancov		5 760,00	0,00
<b>Spolu</b>			<b>9 025</b>	<b>203</b>

#### 4.4.1 Rozpočet výrobnnej, správnej a odbytovej réžie

V rozpočte výrobnnej réžie sa vychádza zo skutočných nákladov roka 2010 upravených na predpokladanú výšku nákladov na rok 2011. Výška fixných nákladov sa má nepatrne znížiť oproti roku 2010 a to z dôvodu predpokladaného zníženia nákladov na internet podľa zmluvy uzatvorenej pred koncom roka. Tak isto sa zníži výška odpisov podľa odpisového plánu (viď príloha č. 14). Nájomné ostáva podľa zmluvy o nájme nebytových priestorov rovnaké. Vo variabilných nákladoch a niektorých položkách fixných nákladov sa vychádza prevažne z nákladov roka 2010 zvýšených o predpokladanú infláciu roku 2011, ktorá predstavuje 3,5%.<sup>6</sup> Vo variabilných nákladoch výrobnnej réžie sa taktiež počíta s 50% rastom nákladov, pretože je predpokladaný aj rast objemu poskytnutých služieb. Toto percento rastu bolo vypočítané ako vážený aritmetický priemer rastu objemu poskytovaných služieb spoločnosťou. Predpokladá sa tiež, zníženie mzdových nákladov, z dôvodu končiacich pracovných zmlúv, pri ktorých management nemá záujem o predĺženie. Do výrobnnej réžie sú

<sup>6</sup> NÁRODNÁ BANKA SLOVENSKA. Mesačný Bulletin NBS [online]. 2011, Február [cit. 2011-03-30]. Dostupný z WWW: <[http://www.nbs.sk/\\_img/Documents/\\_MesacnyBulletin/2011/mb0211.pdf](http://www.nbs.sk/_img/Documents/_MesacnyBulletin/2011/mb0211.pdf)>

zahrnuté mzdy vedúcich pracovníkov, z ktorých však iba jeden je zamestnancom firmy a druhý začne pracovať na dohodu o vykonaní práce, preto sú náklady na zdravotné a sociálne zabezpečenie počítané iba zo mzdy jedného pracovníka.

**Tabuľka 4.12: Podnikový rozpočet výrobnéj réžie**

Náklady stredísk 100, 300	Výrobná réžia	Náklad rok 2010 (€)	Náklad rok 2011 (€)
<b>Fixná réžia</b>		<b>54 627</b>	<b>30 880</b>
502 001	Spotreba vody	19,15	19,82
502 002	Spotreba el. energie	743,55	769,57
502 003	Spotreba tepla na ÚK-plyn	286,26	296,28
518 003	Nájomné, služby spojené s nájmom	9 847,79	10 192,46
518 044	Telekom. služby - SLOVANET (internet)	227,93	216,00
518 045	Telekom. služby - PEGO (internet)	130,56	147,00
521 001	Mzdové náklady zamestnancov	29 509,16	10 200,00
524 001	Zákonné sociálne poistenie	6 630,31	1 901,00
525 001	Ostatné sociálne zabezpečenie	284,00	293,94
527 001	Zákonné sociálne náklady - tvorba SF	676,73	700,42
551 001	Účtovné odpisy Hm	3 872,00	3 686,00
562 001	Leasingové úroky	722,50	722,50
562 002	Bankové úroky	1 242,17	1 285,65
568 001	Poplatky banke	415,10	429,63
568 004	Ostatné poplatky	19,92	20,62
<b>Variabilná réžia</b>		<b>13 013</b>	<b>19 911</b>
501 001	Spotreba ostatného materiálu - inde nezaraďená	1,07	1,64
501 004	Nákup PHM	1 578,66	2 415,35
501 005	Drobný majetok	23,58	36,08
501 010	Nákup ST noriem	11,60	17,75
501 012	Nákup literatúry (knihy)	30,22	46,24
501 015	Spotreba tlačív, PPD, VPD	3,59	5,49
501 020	Spotreba hygienických a čistiacich materiálov, drobný nákup	193,63	296,25
501 030	Spotreba mediálnych nosičov (CD, DVD USB)	4,41	6,75
501 040	Spotreba kancelárskeho papiera	5,05	7,73
501 041	Spotreba fixy	1,12	1,71
501 042	Spotreba perá, ceruzky a ich náplne	7,73	11,83
501 044	Spotreba kancelárskych potrieb (nožnice, dierovačky,...)	12,35	18,90
501 045	Spotreba diárov, kalendárov	1,46	2,23
501 046	Spotreba kancelárskeho vybavenia	1,04	1,59
501 048	Spotreba euroobalov	1,51	2,31
503 001	Spotreba PHM Berlingo	558,73	854,86
511 001	Opravy a udržiavanie - Berlingo	982,95	1 503,91
513 001	Reprezentačné	644,94	986,76

518 002	Účasť na školeniach, seminároch	120,88	184,95
518 005	Právne, ekonomické, auditorské služby	316,19	483,77
518 030	Kopírovanie	498,88	763,29
518 031	Laminovanie, hrebeňová väzba,...	12,49	19,11
518 041	Telekom. služby - T-COM	436,54	667,91
518 042	Telekom. služby - ORANGE	859,43	1 314,93
518 047	Telekom. služby - TELEFÓNICA O2	47,21	72,23
518 050	Ostatné služby	6 299,50	9 638,24
538 001	Ostatné dane a poplatky - kolky	18,50	28,31
538 002	Ostatné dane a poplatky - notárske	58,95	90,19
538 003	Ostatné dane a poplatky	20,83	31,87
548 008	Ostatné prevádzkové náklady	260,74	398,93
	<b>Spolu</b>	<b>67 6401</b>	<b>50 791</b>

Pri zostavovaní rozpočtu správnej réžie na rok 2011 náklady ostali rovnaké ako v roku 2010, a to z toho dôvodu, že ich výška aj v aktuálnom roku ostane rovnaká. V položke mzdy sa predpokladá, že pracovník zamestnávaný na ekonomickom úseku bude 6 mesiacov pracovať na DoVP a po 6 mesiacoch prejde do pracovného pomeru, preto sú pridané aj náklady na sociálne a zdravotné poistenie.

**Tabuľka 4.13: Rozpočet správnej réžie**

Náklady strediska 900	Správna réžia	Náklad rok 2010 (€)	Náklad rok 2011 (€)
502 001	Spotreba vody	38,28	39,62
502 002	Spotreba el. energie	371,78	384,79
502 003	Spotreba tepla na ÚK-plyn	572,52	592,56
518 010	Upgrade software + i.sofwveru	81,51	84,36
521 002	Mzdové náklady - DoVP	18 813,01	4 302,00
524 001	Zákoné sociálne poistenie	0,00	844,80
531 001	Daň z motorových vozidiel	226,37	226,37
548 007	Poistné znalci - profesná zodpovednosť	157,50	157,50
568 002	Povinné zákonné poistenie áut	138,00	138,00
568 003	Poistné barový pult	157,78	157,78
	<b>Spolu</b>	<b>20 556</b>	<b>6 927</b>

V rozpočte nákladov odbytovej réžie sa vychádza z nákladov roka 2010 zvýšených o predpokladanú výšku inflácie<sup>6</sup> na rok 2011. V nákladoch správnej réžie sa taktiež počíta s 50% rastom nákladov, pretože je predpokladaný aj rast objemu poskytnutých služieb. Toto percento rastu bolo vypočítané ako vážený aritmetický priemer rastu objemu poskytovaných služieb spoločnosťou.



**Tabuľka 4.14: Rozpočet odbytovej réžie**

Náklady strediska 200	Odbytová réžia	Náklad rok 2010 (€)	Náklad rok 2011 (€)
501 014	Nákup ostatných novín, časopisov	64,18	98,20
518 001	Komunik.sl.ostat.-zriad. a údržba webstr.	83,17	127,25
518 060	Ostatné služby - reklama, inzercia	2 580,00	3 947,40
	<b>Spolu</b>	<b>2 727</b>	<b>4 172</b>

## 4.5 Predbežná plánová kalkulácia na rok 2011

Pomocou prirážkovej kalkulácie je zostavená plánová kalkulácia ako kalkulácia úplných vlastných nákladov. Pre zostavenie plánovej kalkulácie na kalkulačnú jednotku jednotlivých služieb je stanoviť položky priamych nákladov (viď Tabuľka 4.15) a je nutné rozvrhnúť na jednotlivé služby jednotlivé položky nepriamych nákladov. Pre rozvrhnutie nákladov je zvolená kalkulačná technika prirážkovej kalkulácie, pretože poskytované služby sú heterogénneho charakteru a obsahujú rôznorodé činnosti. V nasledujúcej tabuľke je uvedená potreba priamych nákladov na zabezpečenie jednotlivých služieb pozostávajúca z ich rozpočtu (viď Tabuľka 4.11) a tiež výpočtu priamych nákladov pre celé kalkulované množstvo, ktoré je v prípade „Služby A“ predpokladané na 10 projektov a prípade „Služby B“ na 48 účastníkov. A to z toho dôvodu, že už do marca roku 2011 sa uskutočnili 4 školenia, kde priemerné množstvo účastníkov je 6 a plánujú sa usporiadať ešte aspoň ďalšie 4 školenia. V cestovných nákladoch (viď kapitola 4.4) je počítané s 342 km, čo predstavuje počet km z Považskej Bystrice do Bratislavy a späť, pretože najčastejšie sa vycestováva práve do Bratislavy.

Tabuľka 4.15: Priame náklady výkonu

Kalkulačná položka	Druh	"Služba A" kalk. jednica (€/služba)	"Služba B" kalk. jednica (€/účastník)	"Služba A" kalk. množstvo (€)	"Služba B" kalk. množstvo (€)
<b>Priamy materiál</b>		<b>2,06</b>	<b>0,40</b>	<b>20,60</b>	<b>19,20</b>
501 003	Spotreba reklamných predmetov do 16, €/ks	1,10	0,00	11,00	0,00
501 040	Spotreba kancelárskeho papiera	0,53	0,30	5,30	14,40
501 048	Spotreba obalov	0,25	0,10	2,50	4,80
501 049	Poštových obálok	0,18	0,00	1,80	0,00
<b>Ostatné priame náklady</b>		<b>3 262,64</b>	<b>202,50</b>	<b>32 626,40</b>	<b>2 040,00</b>
512 001	Cestovné	3 259,64	0,00	32 596,40	0,00
518 004	Poštovné	3,00	0,00	30,00	0,00
518 009	Náklady na realizáciu školení	0,00	4,00	0,00	192,00
518 030	Kopírovanie	0,00	33,00	0,00	1 584,00
518 031	Laminovanie, hrebeňová väzba	0,00	1,50	0,00	72,00
518 052	Stravné kurzistov	0,00	4,00	0,00	192,00
524 001	Zákonné sociálne zabezpečenie	0,00	0,00	0,00	0,00
518 007	Odmeny vlastného poradcu, lektora, obchodníka	0,00	160,00	0,00	7 680,00
<b>Priame mzdy</b>		<b>5 760,00</b>	<b>0,00</b>	<b>57 600,00</b>	<b>0,00</b>
521 001	Mzdové náklady zamestnancov	5 760,00	0,00	57 600,00	0,00
<b>Spolu</b>		<b>9 024,70</b>	<b>202,90</b>	<b>90 247,00</b>	<b>9 739,20</b>

#### 4.5.1 Rozvrhnutie výrobnéj réžie podľa celkových priamych nákladov

Dopredu stanovené náklady výrobnéj réžie (viď Tabuľka 4.12) z rozpočtu sú rozvrhované podľa peňažnej rozvrhovej základne, ktorej hodnota už bola vypočítaná (viď Tabuľka 4.15). Pri výpočte na kalkulačnú jednicu sú náklady výrobnéj réžie vztiahnuté k predpokladanému množstvu jednotlivých služieb.

Tabuľka 4.16: Rozvrhnutie výrobnéj réžie podľa priamych nákladov

Služba	Počet	Priame náklady (€/služba, účastník)	Priame náklady (€)	Výrobná réžia (€)	Výrobná réžia (€/služba, účastník)
Služba A	10	9 024,70	90 247,00	45 843,67	4 584,37
Služba B	48	202,90	9 739,20	4 947,32	103,07
<b>Celkom</b>			99 986,20	50 791	

Prirážka výrobnéj réžie sa vypočíta:

$$\% \text{ prirážka} = \frac{\text{výrobná réžia (podľa rozpočtu)}}{\text{rozvrhová základňa (priame náklady celkom)}} \cdot 100 \quad (4.1)$$

$$\% \text{ prirážka} = \frac{50\,791,97}{99\,986,20} \cdot 100 = 50,80 \%$$

„Služba A“ má priame náklady vo výške  $90\,247,00 \times 0,50798 = 45\,843,67$  €,

„Služba B“ má priame náklady vo výške  $9\,739,20 \times 0,50798 = 4\,947,32$  €.

#### 4.5.2 Rozvrhnutie správnej réžie podľa priamych miezd

Dopredu stanovené náklady správnej réžie (viď Tabuľka 4.13) z rozpočtu sú rozvrhované podľa peňažnej rozvrhovej základne, ktorej hodnota už bola vypočítaná (viď Tabuľka 4.15). Pri výpočte na kalkulačnú jednicu sú náklady výrobnéj réžie vzťahované k predpokladanému množstvu jednotlivých služieb.

Tabuľka 4.17: Rozvrhnutie správnej réžie podľa priamych nákladov

Služba	Počet	Priame náklady (€/služba, účastník)	Priame náklady (€)	Správna réžia (€)	Správna réžia (€/služba, účastník)
Služba A	10	9 024,70	90 247,00	6 252,31	625,23
Služba B	48	202,90	9 739,20	674,73	14,06
Celkom			99 986,20	6 927	

Prirážka správnej réžie sa vypočíta rovnako ako pri výrobnéj réžii podľa vzorca (4.1).

V prípade správnej réžie je hodnota prirážky 6,93 %.

#### 4.5.3 Rozvrhnutie odbytovej réžie podľa priamych miezd

Dopredu stanovené náklady odbytovej réžie (viď Tabuľka 4.14) z rozpočtu sú rozvrhované podľa peňažnej rozvrhovej základne, ktorej hodnota už bola vypočítaná (viď Tabuľka 4.15). Pri výpočte na kalkulačnú jednicu sú náklady výrobnéj réžie vzťahované k predpokladanému množstvu jednotlivých služieb.

Tabuľka 4.18: Rozvrhnutie odbytovej réžie podľa priamych nákladov

Služba	Počet	Priame náklady (€/služba, účastník)	Priame náklady (€)	Odbytová réžia (€)	Odbytová réžia (€/služba, účastník)
Služba A	10	9 024,70	90 247,00	3 766,01	376,60
Služba B	48	202,90	9 739,20	406,42	67,74
Celkom			99 986,20	4 172	

Prirážka správnej réžie sa vypočíta rovnako ako pri výrobnéj réžii podľa vzorca (4.1).

V prípade správnej réžie je hodnota prirážky 4,17%.

#### 4.5.4 Zostavenie predbežnej kalkulácie poskytnutých služieb

V nasledujúcej tabuľke je zostavená plánová kalkulácia poskytnutých služieb pre celé kalkulované množstvo. Množstvo poskytnutej a predanej služby sa v tomto prípade rovnajú. Údaje v tabuľke sú uvedené v eurách.

4.19: Plánová prirážková kalkulácie pre kalkulované množstvo služieb

Položka	„Služba A“ (€)	„Služba B“ (€)
Priamy materiál	20,60	19,20
Priame mzdy	57 600,00	0,00
Ostatné priame náklady	32 626,40	9 720,00
Výrobná réžia	45 843,67	4 947,32
<b>Vlastné náklady výroby</b>	<b>136 090,67</b>	<b>14 686,52</b>
Správna réžia	6 252,31	674,73
<b>Vlastné náklady výkonu</b>	<b>142 342,98</b>	<b>15 361,25</b>
Odbytová réžia	3 766,01	406,42
<b>Úplné vlastné náklady výkonu</b>	<b>146 108,99</b>	<b>15 767,67</b>

Plánová kalkulácia zostavená na kalkulačnú jednicu poskytovaných služieb je uvedená v nasledujúcej tabuľke. Množstvo poskytnutej a predanej služby sa v tomto prípade rovnajú. Údaje v tabuľke sú uvedené v eurách.

Tabuľka 4.20: Plánová prirážková kalkulácie na kalkulačnú jednicu

Položka	„Služba A“ (€/služba)	„Služba B“ (€/účastník)
Priamy materiál	2,06	0,40
Priame mzdy	5 760,00	0,00
Ostatné priame náklady	3 262,64	202,50
Výrobná réžia	4 584,37	103,07
<b>Vlastné náklady výroby</b>	<b>13 609,07</b>	<b>305,97</b>
Správna réžia	625,23	14,06
<b>Vlastné náklady výkonu</b>	<b>14 234,30</b>	<b>320,03</b>
Odbytová réžia	376,60	67,74
<b>Úplné vlastné náklady výkonu</b>	<b>14 610,90</b>	<b>387,77</b>

Pre prácu spoločnosti s kalkuláciami je vhodné vytvoriť samostatné tabuľky kalkulácií pre jednotlivé služby, kde pre danú službu sú uvedené súčasne údaje v € ako aj €/služba. Z tohto dôvodu je v nasledujúcej tabuľke zobrazená plánová kalkulácia pre „Službu A“.

#### 4.21: Plánová kalkulácia pre "Službu A"

Položka	„Služba A“ (€)	„Služba A“ (€/služba)
Priamy materiál	2,06	20,60
Priame mzdy	5 760,00	57 600,00
Ostatné priame náklady	3 262,64	32 626,40
Výrobná réžia	45 843,67	4 947,32
<b>Vlastné náklady výroby</b>	<b>136 090,67</b>	<b>13 609,07</b>
Správna réžia	6 252,31	625,23
<b>Vlastné náklady výkonu</b>	<b>142 342,98</b>	<b>14 234,30</b>
Odbytová réžia	3 766,01	376,60
<b>Úplné vlastné náklady výkonu</b>	<b>146 108,99</b>	<b>14 610,90</b>

V prípade, že by spoločnosť požadovala zisk 20 % z každého vypracovaného projektu, musela by byť cena nastavená na sumu 17 533,08 € na jeden vypracovaný projekt systému manažérstva v trvaní 6 mesiacov. Zisk je vypočítaný z úplných vlastných nákladov výkonu.

#### 4.22: Plánová kalkulácia pre "Službu B"

Položka	„Služba B“ (€)	„Služba B“ (€/účastník)
Priamy materiál	19,20	0,40
Priame mzdy	0,00	0,00
Ostatné priame náklady	9 720,00	202,50
Výrobná réžia	4 947,32	103,07
<b>Vlastné náklady výroby</b>	<b>14 686,52</b>	<b>305,97</b>
Správna réžia	674,73	14,06
<b>Vlastné náklady výkonu</b>	<b>15 361,25</b>	<b>320,03</b>
Odbytová réžia	406,42	67,74
<b>Úplné vlastné náklady výkonu</b>	<b>15 767,67</b>	<b>387,77</b>

V prípade, že by spoločnosť požadovala zisk 20 % na každého účastníka školenia, musela by byť cena nastavená na sumu 465,32 € na jedného účastníka školenia kurzu v trvaní 16 hodín.

##### 4.5.4.1 Zhodnotenie výsledkov predbežnej kalkulácie

V pôvodnom systéme nastavenia predbežných kalkulácií neboli zachytené nepriame náklady, s čím súvisí aj nižšie nastavená cena, ktorá nepokrýva ani celé variabilné náklady. Aj z tohto dôvodu vzniká spoločnosti strata a z poskytnutých služieb jej neplynie žiaden zisk. Cena by mala byť nastavená aspoň na úrovni úplných vlastných nákladov, čo predstavuje pri „Službe A“ 18 753,33 €/služba a pri „Službe B“ 312,06 €/účastník, aby poskytované služby neboli stratové. Keby však spoločnosť požadovala zisk vo výške 20% z úplných vlastných

nákladov výkonu ako je stanovené v smerniciach spoločnosti musela by sa cena za „Službu A“ pohybovať okolo 22 504 € a cena za „Službu B“ okolo 374,47 €. Navrhnutá a výpočtom overená predbežná kalkulácia jednotlivých služieb má charakter plánovej kalkulácie, pretože je vychádza z vytvoreného ročného plánu nákladov. A je možné ju využiť pre odvodzovanie konkrétnych cien zákaziek.

## 5 ZÁVER

Cieľom diplomovej práce je vytvorenie návrhu kalkulačného systému v spoločnosti United BG, a. s., zaoberajúcej sa poskytovaním služieb poradenstva a vzdelávacích aktivít. Predmetom riešenia diplomovej práce je analýza súčasného systému zostavovania kalkulácií a následný návrh zavedenia tvorby predbežnej a výslednej kalkulácie a ich spresnenie. V spoločnosti nie je v súčasnosti formalizované zostavovanie predbežnej a výslednej kalkulácie. Pre účely tvorby ponukovej ceny je stanovené orientačné rozpätie pre základné druhy poskytovaných služieb bez detailného prepočtu očakávaných nákladov.

Diplomová práca je rozdelená na dve hlavné časti a to na časť teoretickú a časť aplikačnú. V teoretickej časti sú vysvetlené základné pojmy z oblasti teórie nákladov a kalkulácií. Z oblasti nákladov je tu uvedené základné a najznámejšie členenie nákladov podľa druhu aj účelu. Z oblasti kalkulácií sa tu popisuje význam a vymedzenie kalkulácie, základná klasifikácia kalkulácií, štruktúra kalkulácií, kalkulačný vzorec a jeho modifikácie, predpoklady pre tvorbu kalkulácií. Podrobnejšie je tu charakterizovaná prirážková kalkulácia, a to z dôvodu, pretože práve táto kalkulačná technika je využívaná pri tvorbe jednotlivých kalkulácií v aplikačnej časti práce.

V aplikačnej časti diplomovej práce je charakterizovaná spoločnosť United BG, a. s., pre ktorú je navrhovaný kalkulačný systém zostavovaný. V tejto časti práce je popísaná súčasná situácia spoločnosti, jej organizačná a ekonomická štruktúra. Za účelom zhodnotenia súčasnej finančnej situácie spoločnosti je vykonaná finančná analýza pomocou základných pomerových ukazovateľov. Taktiež je v tejto časti popísaný súčasný systém zostavovania predbežných a výsledných kalkulácií a systém tvorby cien pre zákazníka.

Keďže výsledná kalkulácia zostavovaná v spoločnosti nemá dostatočne vypovedaciu schopnosť, pretože neobsahuje všetky vynaložené náklady kalkulačnej jednice, je na základe skutočne zistených nákladov za rok 2010 zostavená spresnená výsledná kalkulácia úplných vlastných nákladov technikou prirážkovej kalkulácie a tiež metódou kalkulácie Direct Costing. Na základe zostavených kalkulácií je prijatý názor, že systém zisťovania a rozdelenia nákladov spoločnosti na jednotlivé služby je nedostatočný a tiež cena poskytovaných služieb je vďaka súčasnosti nastavenému spôsobu tvorby ponukovej ceny nízka a nestačí ani na pokrytie celkových variabilných nákladov spoločnosti.

Na základe týchto zistení je dôsledne vykonané rozdelenie nákladov na priame a nepriame. Zo súčasného systému evidencie nákladov na jednotlivé poskytnuté služby sú veľmi ťažko zistiteľné náklady súvisiace s jednotlivými poskytovanými službami, z toho dôvodu je tiež podaný návrh na spresnenie evidencie nákladov jednotlivých zákaziek na tzv. projektových listoch (viď kapitola 4.3).

Po roztriedení jednotlivých nákladov, sú zostavené rozpočty priamych nákladov, výrobných, správnych a odbytovej réžie na rok 2011 (viď kapitola 4.4). Tieto rozpočty majú byť východiskom pre zostavovanie predbežných kalkulácií jednotlivých služieb na budúci rok. Na základe jednotlivých rozpočtov (priamych nákladov, výrobných, správnych a odbytovej réžie) je v práci vypočítaná predbežná kalkulácia jednotlivých služieb kalkulačnou technikou prirážkovej kalkulácie. Jedná sa o plánovú kalkuláciu úplných vlastných nákladov.

Navrhovaný kalkulačný systém teda zahrňuje plánovú predbežnú kalkuláciu, ktorá môže byť použitá aj pre odvodenie ceny poskytovaných služieb, kalkuláciu výslednú v podobe kalkulácie úplných vlastných nákladov alebo neúplných nákladov. Bolo by tak možné v spoločnosti vykonávať hodnotenie hospodárnosti i podľa jednotlivých výkonov alebo zákaziek.

Z výsledkov vytvorenej výslednej kalkulácie za rok 2010 a z výsledkov predbežnej kalkulácie na rok 2011 je zrejmé, že pokiaľ chce spoločnosť prežiť, je nutné zvýšiť ceny služieb minimálne na úroveň úplných vlastných nákladov.



## ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

### Knihy

1. CIMA. *Manažérske účtovníctvo – oficiálna terminológia*. 1. vydanie Bratislava: Edícia Ekonómia, 2004. 301 s. ISBN 80-89047-59-9.
2. ČECHOVÁ, Alena. *Manažérske účetníctví*. Brno: Computer Press, 2006. str. 182. ISBN: 80-251-1124-5.
3. DLUHOŠOVÁ, D. *Finanční řízení a rozhodování podniku*. 2. upravené vyd. Praha: Ekopress, s.r.o., 2008. 192 s. ISBN 978-80-86929-44-6.
4. KRÁL, Bohumil a kol., *Manažérské účetníctví*. Praha: Management Press. 2002. str. 547. ISBN: 80-7261-062-7.
5. KRÁL, Bohumil a kolektiv. *Nákladové účetníctví*. 1. vydanie Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. 315 s. ISBN 80-7079-058-X.
6. KUPKOVIČ, Milan a kolektiv, *Podnikové Hospodárstvo*. 1. vydanie Bratislava: Sprint vfra 2003. 452 s. ISBN 80-88848-71-7.
7. MACÍK, Karel. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. 1. vydanie Ostrava: Montanex, a. s., 1994. 125 s. ISBN 80-85-780-16-X.
8. LANG, Helmut. *Manažérské účetníctví teorie a prax*. Praha: C. H. Beck, 2005. str. 216. ISBN: 80-7179-419-8.
9. TOMEK, Gustav; VÁVROVÁ Věra. *Řízení výroby*. 2. rozšířené a doplněné vydání Praha: GRADA Publishing, 2003. 408 s. ISBN 80-7169-955-1.
10. SCHROLL, R. a kol. *Manažerské účetníctví v podmínkách tržního hospodářství*. 1.vyd. Praha: Trizonia, 1993. 256 s. ISBN 80-85573-23-7.
11. SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 472 s. ISBN 80-247-0515-X

## Elektronické publikácie

12. HOLEŠ, Michal; ŠIMKOVÁ, Marcela. Správy Pravda: zdražovanie sa začalo, energetici ho skryli. Ekonomika [online]. 2011, Január [cit. 2011-03-28]. Dostupný z WWW: <[http://spravy.pravda.sk/zdrazovanie-sa-zacalo-energetici-ho-skrylifk1/sk\\_ekonomika.asp?c=A110104\\_060728\\_sk-bpeniaze\\_p01](http://spravy.pravda.sk/zdrazovanie-sa-zacalo-energetici-ho-skrylifk1/sk_ekonomika.asp?c=A110104_060728_sk-bpeniaze_p01)>
13. NÁRODNÁ BANKA SLOVENSKA. Mesačný Bulletin NBS [online]. 2011, Február [cit. 2011-03-30]. Dostupný z WWW: <[http://www.nbs.sk/\\_img/Documents/\\_MesacnyBulletin/2011/mb0211.pdf](http://www.nbs.sk/_img/Documents/_MesacnyBulletin/2011/mb0211.pdf)>
14. THDATA. Kalkulačný systém. Teória a prax, účtovníctvo [online]. 2010, November [cit. 2011-01-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.thdata.sk/portal/index.php/teoria-a-prax/uctovnictvo/61-kalkulany-system>>
15. VERLAG DAHÖFER. Praktický návod na zostavenie kalkulácií a rozpočtov. Účtovníctvo a dane profi [online]. 2006, Jún [cit. 2010-11-25]. Dostupný z WWW: <<http://www.uad.sk/33/prakticky-navod-na-zostavenie-kalkulacii-a-rozpocetov-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWAMMzOZNTKFrQqcFaqVkrN2y6pWD2o1zggg/?copyright=1&PHPSESSID>>

## **ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK**

a. s.	akciová spoločnosť
a pod.	a podobne
BČ	bežná činnosť
BOZP	bezpečnosť a ochrana pri práci
č.	číslo
DHM	dlhodobý hmotný majetok
DNM	dlhodobý nehmotný majetok
DoVP	dohoda o vykonaní práce
DzP	daň z príjmu
MŠ SR	Ministerstvo školstva Slovenskej republiky
napr.	napríklad
OP	opravná položka
PHM	pohonné hmoty a maziva
PPD	príjmový pokladničný doklad
tj.	to je
str.	strana
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvané
ÚK	ústredné kúrenie
United BG	United Bankers Group
VPD	výdavkový pokladničný doklad
Zák.	Zákon

Zb. zbierka

Z.z. zbierka zákonov

Zb. zbierka

# PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на вѣдомі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomové práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO; bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v p případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

## **ZOZNAM PRÍLOH**

PRÍLOHA Č. 1: SÚVAHA ZA ROKY 2006 – 2010

PRÍLOHA Č. 2: VÝKAZ ZISKOV A STRÁT ZA ROKY 2006-2010

PRÍLOHA Č. 3: VÝVOJ NÁKLADOV A VÝNOSOV ZA JEDNOTLIVÉ STREDISKÁ

PRÍLOHA Č. 4: TEORETICKÉ VYMEDZENIE FINANČNEJ ANALÝZY

PRÍLOHA Č. 5: SYNTETICKÁ A ANALITICKÁ EVIDENCIA

PRÍLOHA Č. 6: VZOR CENOVEJ PONUKY

PRÍLOHA Č. 7: UKÁŽKA AKTUÁLNEJ PREDBEŽNEJ KALKULÁCIE

PRÍLOHA Č. 8: PÔVODNÝ PROJEKTOVÝ LIST

PRÍLOHA Č. 9: ROZDELENIE NÁKLADOV NA PRIAME A NEPRIAME

PRÍLOHA Č. 10: ROZDELENIE NÁKLADOV NA FIXNÉ A VARIABILNÉ PODĽA SÚČASNÉHO SYSTÉMU ÚČTOVANIA

PRÍLOHA Č. 11: VÝROBNÁ, SPRÁVNA, ODBYTOVÁ RÉŽIA PODĽA PÔVODNÉHO ÚČTOVANIA NÁKLADOV

PRÍLOHA Č. 12: ROZDELENIE NÁKLADOV NA FIXNÉ A VARIABILNÉ PODĽA NAVRHOVANÉHO SYSTÉMU ÚČTOVANIA

PRÍLOHA Č. 13: NAVRHOVANÝ PROJEKTOVÝ LIST

PRÍLOHA Č. 14: ODPISOVÝ PLÁN MAJETKU – V EUR